

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Příprava účetní závěrky akciové společnosti podle IAS/IFRS

Final Statements Preparation of a Joint-stock Company According to IAS/IFRS

Student:

Bc. Martina Mahdalová

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Martina Mahdalová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Příprava účetní závěrky akciové společnosti podle IAS/IFRS**
Final Statements Preparation of a Joint-stock Company According to IAS/IFRS

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Účetní závěrka dle české účetní legislativy
 3. Účetní závěrka dle IAS/IFRS
 4. Implementace IAS/IFRS v akciové společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2012*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 1096 s. ISBN 978-80-7263-714-0.

Prohlášení studenta

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a uvedla jsem všechny použité podklady a literaturu.

V Ostravě 24. 4. 2013



podpis studenta

OBSAH

1.	ÚVOD	5
2.	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	7
2.1.	Účetní uzávěrka	7
2.1.1.	Přípravné práce	8
2.1.2.	Inventarizace majetku a závazků	9
2.1.3.	Tvorba rezerv	10
2.1.4.	Leasing	10
2.1.5.	Odpisy	11
2.1.6.	Oceňování aktiv a závazků	12
2.1.7.	Opravné položky	13
2.1.8.	Zaúčtování splatné a odložené daně z příjmů	14
2.1.9.	Uzavření účetních knih	16
2.2.	Účetní závěrka	16
2.3.	Audit účetní závěrky	18
2.4.	Výroční zpráva	19
3.	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE IAS/IFRS	20
3.1.	Koncepční rámec	21
3.1.1.	Základní prvky účetní závěrky	23
3.1.2.	Oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky	23
3.2.	IFRS 1 – První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví	24
3.3.	IAS 1 – Prezentace účetní závěrky	26
3.3.1.	Rozvaha	27
3.3.2.	Výkaz o úplném výsledku hospodaření	28
3.3.3.	Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	30
3.3.4.	Komentář	31
3.4.	IAS 7 - Výkaz peněžních toků	32
3.5.	IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	33
3.6.	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	34
3.6.1.	Ocenění aktiva po okamžiku zaúčtování	35
3.6.2.	Odpisy	36
3.7.	IAS 36 – Znehodnocení aktiv	36
3.8.	IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	37
3.9.	IAS 38 – Nehmotná aktiva	39
4.	IMPLEMENTACE IAS/IFRS V AKCIOVÉ SPOLEČNOSTI	41
4.1.	Profil společnosti	41
4.2.	IFRS 1 - První přijetí mezinárodních standardů finančního výkaznictví	42
4.3.	Příprava účetní závěrky dle IAS/IFRS	44
4.3.1.	Pozemky, budovy, zařízení	47
4.3.2.	Pořízení pozemků, budov a zařízení	48
4.3.3.	Odepisování budov a zařízení	48
4.3.4.	DHM při přípravě účetní závěrky	50
4.3.5.	Nehmotná aktiva	51
4.3.6.	Rezervy	52
4.4.	Příprava sestavení Výkazu o finanční pozici společnosti Moskva dle IAS/IFRS	53
4.5.	Příprava sestavení Výkazu o úplném výsledku hospodaření společnosti Moskva dle IAS/IFRS	54
4.6.	Příprava sestavení Výkazu o peněžních tocích společnosti Moskva dle IAS/IFRS ..	56

4.7. Příprava sestavení Přehledu o změnách vlastního kapitálu	56
4.8. Příprava sestavení Komentáře k účetní závěrce Interhotelu Moskva, a. s.	57
5. ZÁVĚR.....	64
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	66
SEZNAM ZKRATEK.....	68
PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	

1. ÚVOD

V průběhu posledních let dochází na světové scéně k růstu nadnárodních společností, rozvoji informačních technologií a změnám na kapitálovém trhu. Působení těchto faktorů podnítilo potřebu vytvoření nadnárodních, celosvětově uznávaných a platných účetních norem, které by zajistily vysokou úroveň vypovídací schopnosti účetních výkazů. Za tímto účelem vznikly Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards – IAS/IFRS), jejichž účelem je posílení srovnatelnosti vykazovaných informací ve finančních výkazech různých společností, které operují v rozdílných národních podmínkách.

V porovnání s úpravou postupu účtování dle české účetní legislativy a IAS/IFRS vznikají rozdíly v obsahu vykazovaných účetních dat, které mohou vést k odlišným vykázaným výsledkům hospodaření a odlišným údajům obsaženým ve vrcholných dokumentech sestavovaných v rámci účetní uzávěrky. Tyto odlišnosti je potřeba eliminovat, a právě na základě IAS/IFRS harmonizovat použité účetní postupy a politiky. Finanční odborníci čerpají data pro sestavení finanční analýzy právě z výkazů sestavených při účetní závěrce. Transparentnost vykázaných dat je proto důležitá při vyhodnocování údajů finanční analýzy a posuzování finančního zdraví podniku.

V minulosti bylo v České republice používání Mezinárodních standardů finančního výkaznictví dobrovolné, ovšem v průběhu let z důvodu harmonizačních procesů, se sestavování účetních závěrek a vedení účetnictví podle IAS/IFRS stalo povinné pro určité subjekty operující na českém trhu. V rámci užších harmonizačních procesů je tedy možné, že v budoucích letech s přibývajícím zastoupením zahraničního kapitálu v ČR a důsledkem globalizace světa se tato povinnost může rozšířit i na další subjekty.

Právě včasné řešení problematiky IAS/IFRS by mohlo v budoucnu poskytnout konkrétní společnosti potenciální konkurenční výhodu z toho důvodu, že společnosti, které nebudou v budoucnu schopné podávat včas srovnatelné a správné účetní informace, budou ztrácet důvěru obchodních partnerů a akcionářů.

Cílem práce je zachycení a rozbor kroků při přípravě účetní závěrky dle IAS/IFRS. Diplomová práce se zabývá rozbohem nejdůležitějších kroků, které souvisí s přípravou účetní závěrky sestavené dle IAS/IFRS v podmínkách konkrétní společnosti. Implementací IAS/IFRS dochází k zásadní změně ve vedení účetnictví. Práce je zpracována metodou analýzy, následné implementace a komparace. Z kapacitních důvodů práce pojednává pouze

o krocích, které souvisí s nejvýznamnějšími položkami vrcholných výkazů pro danou společnost, kterými jsou například položky dlouhodobého hmotného majetku.

První část práce se zabývá metodikou používanou při přípravě účetní závěrky dle české účetní legislativy. Druhá část práce je zaměřena na Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, a to zejména na ty, podle kterých bude konkrétní společnost postupovat při přípravě své účetní závěrky dle IAS/IFRS. Třetí část práce se zabývá implementací IAS/IFRS u vybraných položek majetku konkrétní společnosti, která musí předcházet sestavení účetní závěrky dle IAS/IFRS a také přípravou vrcholných dokumentů, jež představují výstupy účetní závěrky.

2. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci podniku, tj. věrný a poctivý obraz o aktivech, závazcích, vlastním kapitálu a o nákladech a výnosech a výsledku hospodaření jako rozdílu mezi náklady a výnosy.

Při sestavování účetní závěrky se vychází:

- ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- z prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Českými účetními standardy pro podnikatele,
- zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

2.1. Účetní uzávěrka

Roční účetní uzávěrka je sled činností a postupů, které zabezpečují:

- správnost a úplnost účetních knih v příslušném účetním období (takovouto činností je např. časové rozlišení nákladů a výnosů, vyúčtování dohadných položek, rezervy, vypořádání peněz na cestě),
- uzavření účetních knih – uzavřením účetních knih se rozumí převod konečných zůstatků jednotlivých nákladových a výnosových účtů na účet 710 – Účet zisků a ztrát, a převod zůstatků jednotlivých rozvahových účtů na účet 702 – Konečný účet rozvahový,
- vyúčtování hospodářského výsledku příslušného účetního období mezi účty 710 a 702.

„Smyslem uzávěrkových operací je zabezpečení věcné správnosti a úplnosti údajů v účetnictví tak, aby závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“¹

Při plánování uzávěrkových prací je důležité sestavit správně časový harmonogram a to z toho důvodu, že účetní knihy jsou otevřeny po celé účetní období a toto období je

¹ Účetní závěrka, Jiří Strouhal (2011), str. 24

relativně dlouhé. Při sestavení správného harmonogramu je dostatek času k urgenci neuhrazených pohledávek, ale také k dohledání a správnému proúčtování inventarizačních rozdílů, ke správnému posouzení zůstatků rezerv a stanovení správného daňového základu.

Pro správné sestavení harmonogramu je důležité vědět, že účetní závěrka sestává ze čtyř fází:

- přípravné práce,
- účetní uzávěrka, která představuje uzavření rozvahových a výsledkových účtů a proúčtování výsledku hospodaření,
- sestavení účetní závěrky,
- povinnosti související s vyhotovenou účetní závěrkou, k nimž patří audit účetní závěrky, uložení účetní závěrky a výroční zprávy do sbírky listin vedené v Obchodním rejstříku. [5]

2.1.1. Přípravné práce

Tyto práce zabezpečují věcnou správnost a úplnost údajů v účetních knihách. Účetnictví je správné, pokud je vedeno v souladu se zákonem o účetnictví, Českými účetními standardy a dalšími předpisy, které přímo nebo nepřímo upravují účetnictví. Účetnictví je úplné, pokud účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy týkající se předmětu účetnictví, sestavila účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu a zveřejnila informace podle § 21a zákona o účetnictví a je schopna tyto skutečnosti doložit na základě účetních dokladů.

Mezi přípravné práce řadíme:

- inventarizaci majetku a závazků,
- závěrečné operace u zásob,
- odpis pohledávek,
- tvorbu opravných položek,
- kontrolu časového rozlišení nákladů a výnosů,
- zaúčtování kurzových rozdílů,
- tvorbu rezerv,
- zaúčtování dohadných položek,
- zaúčtování splatné a odložené daně z příjmů,
- sestavení daňového přiznání.[13]

K poslednímu dni účetního období se doúčtují kurzové rozdíly, časové rozlišení, dohadné položky, opravné položky a rezervy, zásoby na cestě a při účtování zásob způsobem B i převedení počátečních a koncových stavů.

Nejdelší fází účetní závěrky je zjištění hospodářského výsledku, výpočet daně z příjmu a uzavření účetních knih. Zahrnuje zjištění obrátů účtů rozvahových i výsledkových a výsledku hospodaření a uzavření účetních knih. Na základě zjištěného hospodářského výsledku se vypočte a zaúčtuje daň z příjmů, odložená daň a může se provést definitivní uzavření účetních knih. Účty nákladů a výnosů se převádí na účet 710 - Účet zisků a ztrát a tím se vynulují. U účtů rozvahových se převádí zůstatky do nového období přes účty 702 a 701 - konečný a počáteční účet rozvahový.

2.1.2. Inventarizace majetku a závazků

Pomocí inventarizace splníme požadavek zákona o účetnictví, tak aby účetnictví účetní jednotky bylo úplné a průkazné. Účetnictví je průkazné, pokud účetní jednotka provedla inventarizaci ve smyslu zákona o účetnictví a účtování o předmětu účetnictví je doloženo průkaznými účetními záznamy.

Při inventarizaci srovnáváme skutečný stav majetku a závazků se stavem zachyceným v účetnictví a posuzujeme, zda nevznikl důvod pro účtování snížené hodnoty majetku. Inventarizace slouží pro účely zjištění skutečného stavu majetku a závazků a k následnému případnému opravení stavu zjištěného v účetnictví. Inventarizaci se prověřují zůstatky rozvahových účtů hmotné i nehmotné povahy, a to pomocí fyzické či dokladové inventury.

Stavy inventarizovaného majetku se zaznamenávají v inventurních soupisech. V případě, že skutečný stav majetku je vyšší, než účetní vzniká přebytek, v opačném případě vzniká manko. Takto vzniklé přebytky či manka budou vyúčtovány do období, za které se inventarizace provádí. Účetní jednotky mají povinnost prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu pěti let po provedení.[5]

Fyzická inventura

Fyzickou inventurou zjišťujeme skutečné stavy přepočítáváním, převážením, přeměřením a případně i odborným odhadem. Při inventuře DNM je potřeba prokázat existenci, právní vlastnictví a správnost ocenění tohoto majetku. Při účetním vypořádání je potřeba odlišit přirozené (nezaviněné) úbytky majetku od úbytku zaviněných. Zaviněná manka a ztráty se účtují na účet 549 – Manka a škody. Přirozené úbytky se účtují do spotřeby na účet 501 – Spotřeba materiálu a v případě pokud se jedná o zboží na účet 504 – Prodané zboží. O tom, jestli se jedná o úbytek zaviněný, či nezaviněný rozhoduje zejména druh

majetku, vlastní vnitropodniková norma, ve které je stanovena výši přirozeného úbytku majetku. Kvalitní sestavení takovýchto vnitropodnikových norem zajistí jednodušší a přehlednější zjištění, zachycení a vypořádání takovýchto úbytků. Škody mimořádného charakteru, které nemají žádný zjevný vztah k běžné činnosti (např. požáry), se účtují na účet 582 – Škody.

Dokladová inventura

Tento druh inventura se týká nehmotných rozvahových položek (např. pohledávky, závazky, rezervy). Při dokladové inventuře je podstatné ověření existence příslušného aktiva či jeho oprávnění k existenci. Důležitou součástí je také správné ocenění rozvahové položky (např. přiměřenost a oprávněnost vytvoření rezervy).

2.1.3. Tvorba rezerv

Prostřednictvím rezerv zahrnuje účetní jednotka náklady do období, se kterým časově a věcně takovéto náklady souvisí. U rezerv známe vždy účel její tvorby, její výši a období, ve kterém bude rozpuštěna, pouze odhadujeme. Rezervy vyjadřují potencionální závazek vůči „třetí osobě“ a předpokládají vznik nákladů v budoucím období. Z těchto důvodů rezervy považujeme za cizí zdroje, nutno ovšem dodat, že je nevykazujeme jako závazky, nýbrž jako samostatnou účetní kategorii. Účtujeme o nich ve 4 účtové skupině. V účetnictví jsou rezervy společně s opravnými položkami považovány za nástroje, prostřednictvím kterých je dodržena zásada opatrnosti, věrného a poctivého zachycení údajů v účetnictví. [15]

Vytvoření rezervy se v účetnictví projeví jako snížení výsledku hospodaření. V ČR rozlišujeme dva druhy rezerv a to účetní a zákonné. Zákonné rezervy musí být tvořeny a rozpouštěny v souladu se zákonem o dani z příjmu. Účetní rezervy jsou tvořeny podle zákona o účetnictví a nejsou daňově účinné.

2.1.4. Leasing

Leasing lze obecně charakterizovat jako dlouhodobý pronájem s následnou koupí najaté věci. Z finančního hlediska charakterizujeme leasing jako alternativní formu financování podnikovým potřeb cizím kapitálem. Leasing umožňuje nájemci užívat za úplatnou pronajatou věc, kdy práva či jiné majetkové hodnoty zůstanou ve vlastnictví pronajímatele.[13]

Vlastníkem majetku je po celou dobu trvání leasingu pronajímatel, ten předmět leasingu vykazuje ve své rozvaze. Nájemce dle české legislativy eviduje najatý majetek v podrozvahových účtech a účtuje o leasingových splátkách, které jsou pro něj za splnění určitých podmínek daňově uznatelným nákladem.

Nájemce majetek neodepisuje. Tato činnost zůstává v režii pronajímatele. Jedinou výjimka může nastat, že po vzájemné dohodě pronajímatele s nájemce provede nájemce na pronajatém majetku technické zhodnocení, které poté eviduje jako svůj majetek a také jej odepisuje.

Rozlišujeme dva typy leasingu:

- **provozní** – označuje krátkodobý pronájem, po jehož ukončení je předmět leasingu vrácen zpět pronajímateli. Nájemné za předmět provozního leasingu je daňově uznatelným nákladem.
- **finanční** – tento druh leasingu vzniká, pokud dochází ke splnění několika podmínek, mezi které patří např. převod převážné části rizik z pronajímatele na nájemce. Od okamžiku předání předmětu leasingu nájemci, nese nájemce veškerá možná rizika vzniku škod na užívané věci, nájemce zajišťuje potřebnou údržbu majetku; doba pronájmu musí zahrnovat podstatnou část doby životnosti předmětu leasingu. Leasingové splátky z finančního nájmu jsou daňově uznatelné, pokud jsou současně splněny tři podmínky, které stanovuje u tohoto druhu leasingu zákon o dani z příjmu.

2.1.5. Odpisy

Jsou peněžním vyjádřením opotřebení hmotného i nehmotného investičního majetku. Dlouhodobý majetek se vždy odepisuje nepřímým způsobem prostřednictvím oprávek na základě odpisového plánu. V české legislativě rozlišujeme dva druhy odpisů. Jsou jimi odpisy účetní a daňové.

Účetní odpisy jsou takové, o jejichž výši a způsobu uplatňování rozhoduje v rámci účetních pravidel podnik. Účetní odpisy jsou nákladem podniku. Rozlišujeme tři typy účetních odpisů: lineární, výkonové a degresivní. Při použití lineární účetních odpisů každoročně odepisujeme stejné procento z hodnoty odepisovaného majetku. Využívá se zpravidla u majetku, u kterého je předpoklad každoroční stejné ekonomické užitečnosti majetku. Degresivní účetní odpisy nám umožňují v začátcích používání majetku odepsat vyšší hodnotu. Roční odpisová hodnota se v průběhu let snižuje. Výkonové účetní odpisy se používají v případě, že se jedná o majetek, jehož opotřebení je závislé na využití aktiva.

Daňové odpisy chápeme jako odpisy, jejichž výši a způsob uplatnění určuje zákon o daních z příjmů. Neuplatňují se do účetních nákladů, nýbrž se zohledňují při určování základu daně z příjmů. Odepisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do užívání.

Pro daňové odpisy je klíčové zařazení majetku do odpisové skupiny podle doby odepisování. Takovéto odpisové skupiny jsou uvedeny v zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. [5]

Existují dva způsoby daňového odepisování, a to **lineární** a **zrychlené**. Způsob odepisování si poplatník zvolí pro každý nově pořízený majetek a po celou dobu odepisování tento způsob již nesmí změnit. Odepisování je možno přerušit a pak v něm dále pokračovat.

Při **lineárním** odepisování každoročně zahrne poplatník do nákladů stejnou část vstupní ceny majetku. Při **zrychleném** odepisování poplatník v prvních letech odepisování zahrnuje do nákladů vyšší část pořizovací ceny majetku a v průběhu let, se tato výše snižuje. Zrychlený daňový odpis se vypočítá na základě tabulky uvedeném v § 32 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu.

2.1.6. Oceňování aktiv a závazků

Zákon o účetnictví při oceňování majetku a závazků uplatňuje zásadu konzistence. Obecně existují dva okamžiky, ke kterým se závazky a majetek oceňují. Tím prvním je okamžik uskutečnění účetního případu, druhou variantou je ocenění majetku a závazků ke konci rozvahového dne, či k jinému okamžiku, ke kterému se účetní závěrka sestavuje.

Ocenění majetku v okamžiku uskutečnění účetního případu

V okamžiku uskutečnění účetního případu tj., nabytí majetku, přírůstků závazků či úbytku závazku nebo majetku se majetek k tomuto dni ocení.

Dle české legislativy se rozlišují 4 základní oceňovací metody:[15]

- **Pořizovací cena** – je cena, za kterou byl majetek pořízen, včetně nákladů souvisejících s pořízením majetku (v souladu s účetními metodami).
- **Reprodukční pořizovací cena** – je cena, za kterou bychom majetek pořídili v době, kdy se o něm účtuje.
- **Vlastní náklady** – je cena stanovená na úrovni přímých nákladů vynaložených na výrobu a nepřímých nákladů, které se k této výrobě vztahují.
- **Jmenovitá hodnota** – oceňujeme jí pohledávky, závazky, peněžní prostředky a ceniny.

Ocenění majetku k rozvahovému dni

Tento způsob oceňování vyžaduje zákon u vybraných aktiv a závazků. Používá se metoda ocenění reálnou hodnotou nebo ekvivalencí. Česká účetní legislativa rozlišuje dva způsoby ocenění majetku k rozvahovému dni, a to:

- **Ocenění reálnou hodnotou** – takto oceňujeme např. deriváty, majetek a závazky při přeměně společností v případě, že to ukládá obchodní zákoník; nabyté pohledávky určené k obchodování a některé druhy cenných papírů. Reálnou hodnotu se rozumí tržní hodnota vyhlášená na tuzemské či zahraniční burze cenných papírů. V případě, není-li tržní hodnota k dispozici, ocení se aktivum popřípadě závazek kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce. Rozdíly vznikající mezi historickou cenou a rozvahovým oceněním se vypořádají dvojím možným způsobem. Prvním způsobem je rozvahové vypořádání, kdy dochází ke korekci vlastního kapitálu. Druhým možným způsobem je výsledkové vypořádání, kdy se změna v ocenění majetku či závazku promítne do výsledku hospodaření.
- **Ocenění ekvivalencí** – tuto oceňovací metodu lze použít u majetku, který představuje majetkové účasti v podnicích s rozhodujícím nebo podstatným vlivem. Pokud se ovšem účetní jednotka rozhodne použít tuto metodu, musí ji použít u všech takovýchto podílů. Rozdíl mezi klasickou pořizovací cenou a oceněním ekvivalencí se vypořádá proti vlastnímu kapitálu.

Korekce oceňování k rozvahovému dni, zahrnuje také oblast přecenění majetku a závazků vedených v cizí měně. V případě, že účetní jednotka účtuje o aktivech a závazcích v cizí měně, tak je povinna k rozvahovému dni přepočítat tyto aktiva a závazky na českou měnu kurzem devizového trhu stanoveným ČNB. Rozdíly mezi částkami zaúčtovanými ke dni uskutečnění účetního případu a přepočtem částek v cizí měně na koruny kurzem devizového trhu vyhlášeným ČNB jsou obvykle vyúčtovány výsledkově. V případě, že majetek evidovaný v cizí měně k rozvahovému dni oceňujeme v reálné hodnotě nebo ekvivalencí, stávají se takto vzniklé kurzové rozdíly součástí této reálné či ekvivalenční hodnoty (tzn., že o kurzových rozdílech samostatně neúčtujeme).

2.1.7. Opravné položky

Opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku, ke kterému dochází v okamžiku, kdy jeho tržní hodnota je nižší, než hodnota zachycená v účetnictví. Opravné položky tvoříme na vrub příslušného nákladového účtu v účtových skupinách 55. V případě, že pominou důvody, k dočasnému snížení hodnoty majetku, opravnou položku účetní jednotka zúčtuje, a to ve prospěch příslušného nákladového účtu, na jehož vrub byla opravná položka vytvořena. [15]

Účty opravných položek nesmí mít aktivní zůstatek, a dále z důvodu účetní opatrnosti se tyto položky neúčtují v případě zvýšení hodnoty majetku. V případě, že účetní jednotka tvoří na daný majetek již rezervu, nemůže k takovému majetku vytvořit opravnou položku.

Účetní opravné položky k pohledávkám vyjadřují potencionální pokles reálné hodnoty pohledávky. Prostřednictvím nich dodrží účetní jednotka zásadu opatrnosti při vykazování aktiv. Snížení reálné hodnoty pohledávky může zapříčinit například špatná finanční situace dlužníka. [15] Opravné položky může účetní jednotka tvořit maximálně do výše hodnoty pohledávky a tyto opravné položky podléhají inventarizaci. Tvorba a výše opravných položek není upravena nebo vymezena žádným účetní předpisem, tudíž je jejich tvorba zůstává v kompetenci účetních jednotky.

Účetní opravné položky se tvoří za účelem úpravy hodnoty aktiva podle její reálné hodnoty, a pro vyčíslení opravných položek testuje účetní jednotka dobu po splatnosti pohledávky. Zákonné opravné položky k pohledávkám musí splňovat podmínky stanovené zákonem o dani z příjmu, zákonem č. 592/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a podmínky ukotveny v pokynu D-300, tak aby byly taky opravné položky daňově uznatelné. [5]

2.1.8. Zaúčtování splatné a odložené daně z příjmů

V souladu s ustanoveními zákona je účetní jednotka povinna odvést do státního rozpočtu daň. Takovouto daň nazýváme splatná. Pro účely správného a věrného zobrazení účetnictví splatnou daň dělíme na daň z běžné činnosti a na daň z činnosti mimořádné.

Zaúčtování splatné daně z příjmu předchází několik úkonů, úprav a výpočtů. Nejprve je nutné, aby se před výpočtem uzavřeli stavy na výsledkových účtech. Od sumy výnosů odečteme sumu nákladů, tak získáme účetní výsledek hospodaření před zdaněním. K účetnímu výsledku hospodaření musíme přičíst daňově neúčinné náklady (např. náklady na reprezentaci, ostatní pokuty a penále, dary, kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, atd.) a odečíst daňově neúčinné výnosy (např. vyúčtované, ale neinkasované smluvní pokuty, atd.). Takto získáme první základ daně. Od toho můžeme odečíst ztrátu z minulých let (nesmí být starší pěti po sobě jdoucích let, předcházejících aktuálnímu účetnímu období). Takto získáme druhý základ pro výpočet daně, od tohoto můžeme odečíst dary (a to maximálně 5 % ze základu daně a minimálně 1000 Kč) a další odpočty dle § 35 ZDP. Vzniká nám základ daně, který zaokrouhlíme na tisíce směrem dolů. Takto zaokrouhlený základ daně vynásobíme sazbou daně z příjmů právnických osob pro aktuální účetní období, kterou

nalezneme v zákoně o dani z příjmů. Od takto vypočtené daně můžeme odečíst slevy na dani a vznikne nám výsledná daňová povinnost. Výpočet vypadá následně:

Výnosy

- Náklady

ÚČETNÍ VH PŘED ZDANĚNÍM

+ daňově neúčinné náklady (např. náklady na reprezentaci)

- daňově neúčinné výnosy (např. neinkasované smluvní pokuty)

- ztráta z minulých let (ne starší 5 let)

- dary (maximálně 5 % ze základu daně a minimálně 1000 Kč)

ZÁKLAD DANĚ (zaokrouhlit na 1000 dolů)

základ daně x sazba daně z příjmů PO = daň

- slevy na dani

VÝSLEDNÁ DAŇOVÁ POVINNOST

Splatnou daň eviduje účetní jednotka na účtu č. 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti splatná a na účtu č. 593 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná. Dle české legislativy je daňová povinnost daňově účinným nákladem. [13]

Odložená daňová povinnost vzniká z rozdílného způsobu pojetí určitých položek v účetnictví a v daních z příjmu, a z odlišného dopadu na účetní hospodářský výsledek a na daňový základ. Odložená daň je prostředkem k dodržení zásady opatrnosti v účetnictví při zjišťování a vykazování hospodářského výsledku a posuzování zda určité náklady časově a věcně souvisí s účetním obdobím. Prostřednictvím odložené daně účetní jednotka přiřadí do správného účetního období účetní náklad vzniklý z povinnosti platit daň z příjmů právnických osob. Povinnost zjistit a účtovat o odložené dani mají společnosti tvořící konsolidační celek, a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření bude uplatněna v pozdějším účetním období.

Odložená daňová pohledávka nebo závazek se vypočte jako součin přechodného rozdílu (posuzujeme všechny položky, které jsou v účetnictví zachyceny odlišně účetně a daňově) a sazby daně z příjmů, platné pro období, ve které bude odložená daňová pohledávka nebo závazek uplatněn. O odložené dani účtujeme na 48 – Odložená daňová pohledávka a závazek a souvztažně na účtu 592 – Daň z příjmů z běžné činnosti odložená a na účtu 594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená. [15]

2.1.9. Uzavření účetních knih

K uzavření účetních knih se použijí účty ve skupině 70 – Účty rozvažné a ve skupině 71 – Účty zisků a ztrát. Konečné stavy rozvahové účtů účetní jednotka převede na účet 702 – Konečný účet rozvažný. Konečné stavy výsledkových účtů jsou převedeny na účet 710 – Účet zisků a ztrát. Po odečtení sumy nákladů od sumy výnosů vzniká buď účetní zisk nebo ztráta. Takto vypočtený zisk nebo ztráta je pak převedena na účet 702 jako výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. Z účtu 702 jsou pak stavy majetku a závazků zachyceny v konečné rozvaze. Údaje z konečné rozvahy, kterým je předcházející období uzavřeno musí navazovat na zahajovací rozvahu a počáteční zůstatky rozvahových účtů v následujícím účetním období.

2.2. Účetní závěrka

Účetní závěrkou nazýváme vrcholové dokumenty, které jsou výstupem účetních prací v účetní jednotce za celé účetní období. Účetní závěrka poskytuje uživateli, akcionářům, společníkům, bankám, věřitelům a široké veřejnosti potřebné informace o finanční a majetkové situaci podniku.

Účetní závěrka představuje nedílný celek, který tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloh k účetním výkazům. Zákon o účetnictví uvádí, že přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu může, ovšem nemusí, být součástí účetní závěrky.

Rozvaha

Je účetním výkazem, který vypovídá o finanční pozici účetní jednotky. Podává přehled aktiv a pasiv v peněžním vyjádření k určitému okamžiku, informuje o stavu a složení majetku. Tento dvojí pohled na majetek se označuje jako bilanční princip a rovnost úhrnu majetku a zdrojů jeho financování nazýváme bilanční rovnicí. Jednotlivé položky aktiv a pasiv nazýváme rozvahové položky a peněžní částky nazýváme rozvahové stavy. Den, ke kterému se rozvaha sestavuje, označujeme jako rozvahový den. Rozvaha se sestavuje na podkladě údajů z účetnictví. Eviduje konečné stavy aktiv a pasiv k určitému okamžiku, proto označujeme tento výkaz jako statický.

Rozvaha je důležitým informačním zdrojem pro posouzení finančně majetkové struktury účetní jednotky a její hospodářské a finanční stability. V ČR stanoví závazné vzory rozvahy Ministerstvo financí spolu se Statistickým úřadem. [9]

Výkaz zisků a ztrát

Je stupňovitě uspořádaný přehled nákladů a výnosů, který podává přehled o celkových obracech nákladů a výnosů a výsledku hospodaření, dosaženého v daném účetním období. Sestavuje se v členění druhovém nebo v členění účelovém. Výkaz má formu dvoustranné (nákladové a výnosové) tabulky, která se dále dělí na úrovně. Tyto úrovně se člení na výsledek hospodaření z provozní, finanční a mimořádné činnosti.

- **Provozní výsledek hospodaření** tvoří tržby z prodeje vlastních výrobků, služeb a zboží, od kterých se odečtou náklady související s provozní činností a náklady vynaložené na pořízení zboží
- **Finanční výsledek hospodaření** vznikne po odečtení nákladů na finanční činnost od výnosů z finančních činností.

Provozní výsledek hospodaření a finanční výsledek hospodaření tvoří po odečtení daně z příjmů za běžnou činnost výsledek hospodaření za běžnou činnost. Mimořádný výsledek hospodaření vznikne po odečtení nákladů z mimořádné činnosti od výnosů z mimořádné činnosti. Suma výsledků hospodaření z běžné a mimořádné činnosti představuje **výsledek hospodaření za účetní období**. [9]

Příloha

Je výkaz, který doplňuje, vysvětluje a zpřesňuje údaje, které jsou uvedeny v rozvaze a výkazu zisků a ztrát. Informuje o detailech a podrobnostech finanční a majetkové situace podniku v případech, ve kterých není možno informaci vyčíst přímo nebo ji odvodit z rozvahy a výkazu zisků a ztrát.

Tyto údaje by měly být srozumitelné, užitečné, významné a užitečné pro jeho uživatele. Z praktických důvodů, nejisté skutečnosti a údaje není možno uvést v rozvaze a výkazu zisků a ztrát, a to z toho důvodu, že proúčtování takové nejisté údaje by mohlo vést k poskytování nepravdivých a nepřesných informací koncovým uživatelům. Proto tyto nejisté skutečnosti a údaje jsou zachyceny a popsány v příloze k účetní závěrce.

„Význam přílohy nelze zúžit pouze na vysvětlení a objasnění jednotlivých položek obsažených ve výkazech, ale slouží k podrobnému vykreslení celkové majetkové a finanční situace v hospodaření za sledované účetní období včetně významných případů a skutečností nastalých v novém účetním období, které s buď bezprostředně a v přímé příčinné souvislosti vztahují ke stavu majetku, závazků, nákladů a výnosů minulého účetního období, nebo se jedná o skutečnosti nového účetního období, které významně mění hodnocení a vypovídací

schopnost ukazatelů v účetních výkazech, a tyto informace jsou v okamžiku předkládání výkazů známy.“²

Příloha je zpracována v souladu s Vyhláškou 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů, kterým se stanoví obsah účetní závěrky pro podnikatele. [13]

Do přílohy k účetním výkazům účetní jednotka uvádí např.:

- všeobecné informace (datum vzniku, jména statutární orgánů, apod.),
- informace o účetních metodách a zásadách,
- informace o pronajímaném majetku,
- informace o propojených osobách,
- informace o půjčkách a úvěrech,
- počet zaměstnanců,
- informace o drobném hmotném a nehmotném majetku.[15]

2.3. Audit účetní závěrky

Oblast auditu upravuje zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů. Statutární audit účetních závěrek mohou vykonávat pouze auditoři s vydaným a platným osvědčením Komory auditorů ČR. Statutární audit účetních závěrek se v ČR provádí v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy a v souladu s aplikačními doložkami vydávanými Komorou auditorů ČR. [13]

Při auditu účetních výkazů nezávislý auditor vyjadřuje názor na to, zda výkazy podávají věrný a poctivý obraz o finanční a majetkové situace daného podniku a o výsledku hospodaření za sledované období. Z toho tedy plyne, že nejdůležitější funkcí auditu je zvyšovat důvěryhodnost účetních výkazů.

Auditor vyjadřuje svůj odborný, vysoce kvalifikovaný názor. Pokud auditor zjistí podstatné nesprávnosti zachycené v účetnictví, na tyto nesprávnosti upozorní ve své zprávě. Výstupem auditu je auditorská zpráva, jejíž součástí je výrok. Akciové společnosti podléhají auditu vždy, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily alespoň jedno ze tří kritérií: [5]

- aktiva celkem více než 40 mil. Kč
- roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období činí více než 50.

² Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2012, Petr Ryneš (2012), str. 276

2.4. Výroční zpráva

Sestavovat a zveřejňovat výroční zprávu alespoň v rozsahu stanoveném zákonem, ukládá zákon o účetnictví účetním jednotkám, jejichž účetní závěrka podléhá zákonnému auditu podle § 20 zákona o účetnictví.

V případě, že účetní závěrka dané účetní jednotky podléhá ze zákona auditu, jsou povinně auditovaný také údaje zaznamenané ve výroční zprávě. Lhůta pro vyhotovené výroční zprávy není zákonem stanovena. Zpravidla usuzujeme, že výroční zprávy bude vyhotovena mezi datem účetní závěrky a datem konání valné hromady účetní jednotky. Výroční zpráva uceleně, vyváženě a komplexně informuje o vývoji výkonnosti, činnosti a hospodářském postavení účetní jednotky.

„Obsahuje minimálně tyto finanční a nefinanční informace:

- *účetní závěrku,*
- *zprávu o auditu výroční zprávy,*
- *o významných skutečnostech, které poskytují informace o podmínkách nebo situacích, které nastaly až po konci rozvahového dne,*
- *o předpokládaném budoucím vývoji účetní jednotky,*
- *o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje.“³*

Zveřejňování údajů z účetní závěrky a z výroční zprávy

Účetní jednotky, zapsané v obchodním rejstříku jsou povinny zveřejňovat svoji účetní závěrku a výroční zprávu a to jejich uložením do sbírky listin obchodního rejstříku podle § 38i odst. 1 písm. c) obchodního zákoníku. Pokud má účetní jednotka povinnost auditu, zveřejňuje také zprávu auditora, (tzn., že účetní jednotka nesmí zveřejnit informace, které nebyly ověřeny auditorem). Povinnost zveřejnění je také splněna převedením dokumentů a listin do elektronické podoby a jejich zasláním elektronickou cestou na příslušný obchodní rejstřík v souladu s § 38i obchodního zákoníku a prováděcí vyhlášky č. 562/2006 Sb. [5]

Účetní závěrku a výroční zprávu zveřejňují auditované společnosti uvedeným způsobem do 30 dnů po ověření daných dokumentů auditorem a po schválení účetní závěrky příslušným orgánem (tj. valnou hromadou). Zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy musí být provedeno bez ohledu na audit a schválení účetní závěrky příslušným orgánem nejpozději do konce bezprostředně následujícího účetního období.

³ Podvojný účetnictví a účetní závěrka, Petr Ryneš (2012), str. 270

3. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE IAS/IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nelze zařadit do žádného z účetních systémů. Cílem těchto standardů je vytvoření samostatného účetního systému, který není nijak zaujat historickými negativy a omyly z hospodářské praxe, které by byly vázány na určitou oblast nebo zemi.

Účetní závěrky společností sestavené dle **IAS/IFRS** by měli obsahovat kvalitní, srovnatelné a relevantní informace pro uživatele. Použití IFRS je v současné době povinné pro všechny společnosti, jejichž cenné papíry jsou kótovány na veřejně obchodovatelných trzích. IAS/IFRS je účetním systémem, který neumožňuje státní dozor nad organizacemi, stejně také neumožňuje výkon daňové správy. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou akceptovány i Evropskou unií.

Cílem IASB je vytvoření komplexního systému kvalitních, srozumitelných a vymahatelných účetních standardů a prosazení jejich celosvětového užívání. [3] Zásady používané při uplatňování IFRS jsou v první řadě zaměřeny na sestavování účetních výkazů a ne na sestavování vnitropodnikových hlášení, či daňových přiznání.

Počátek mezinárodních účetních standardů najdeme v sedmdesátých letech dvacátého století. V roce 1973 byla založena nezávislá, soukromá organizace **Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC)**, jejímž cílem bylo vytvoření jednotných účetních zásad, které by bylo celosvětově uplatnitelné a použitelné. [8] Standardy vydávané IASC označujeme **IAS** (International Accounting Standards). V roce 1995 byl vytvořen poradní sbor **SAC** – Standing Advisory Committee. V roce 1997 vytvořila Rada Stálý interpretační výbor **SIC** – Standing Interpretations Committee, jehož úkolem bylo vydávat mezinárodní účetní standardy. V roce 2001 se **IASC** přeměnil na **IASB** a vznikla také Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy **IASCF** – International Accounting Standard Committee Foundation, která je nadřízená IASB. [8] Nadace je nezávislou organizací, která má za úkol získávat finanční činnosti příspěvky ze soukromých i veřejných institucí, z velkých účetních firem, průmyslových podniků, prodeje publikací atd. Nadaci řídí dvaadvacet správců zastupujících různé zeměpisné oblasti a profese, tak aby byla dodržena profesní vyváženost. Nově vytvořené standardy a změny stávajících vydává a schvaluje Rada IASB. Standardy vydané IASB do roku 2001 byli označovány jako IAS a nyní je označujeme jako **IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví** tyto, standardy IAS ovšem

zůstávají i nadále v platnosti. V červenci roku 2010 byla nadace IASCF přejmenována na **IFRS Foundation**. [10]

Nadnárodní charakter standardů se zajišťuje tak, že standardy nejsou tvořeny pro určité konkrétní prostředí. Do procesu tvorby standardů může zasahovat i odborná veřejnost celého světa. [3] Počet zemí, které užívají IFRS každoročně roste. K největšímu vzrůstu dochází v rozvinutých zemích, v některých případech jsou v takovýchto zemích IFRS jediným používaným účetním systémem.

Aktualizovaná verze IFRS je každoročně vydávána IASB. V předmluvě k IFRS jsou zakotveny základní cíle IFRS Foundation a jejich orgánu a náplň jejich činnosti. Obsahově nejdůležitější částí IFRS je Konceptní rámec, který stanovuje základní účetní zásady a předpoklady, definuje jednotlivé účetní kategorie, výchozí varianty oceňování atd. V dalších částech jsou uvedeny jednotlivé standardy, jejich interpretace, významový slovník a užitečný rejstřík. [3]

3.1. Konceptní rámec

Na úvod je nutno zdůraznit, že konceptní rámec není účetním standardem, ovšem při jejich aplikaci má nezastupitelnou roli. Lze o něm říci, že tvoří filozofický základ Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Představuje jediný standard, který není číselně označen a je klíčový pro porozumění IFRS. V konceptním rámci jsou definovány účetní zásady a předpoklady a základní prvky účetní závěrky, které zásadním způsobem ovlivňují informace, které jsou obsaženy v účetních závěrkách sestavovaných dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Lze tedy říci, že konceptní rámec je základním kamenem při snaze o sjednocení přístupu k sestavení účetní závěrky.[4]

Konceptní rámec vznikl v roce 1989, v průběhu let zastaral a v současné době se pracuje na jeho aktualizaci, část konceptního rámce je již přepracována. Požadavky zakotvené v Konceptním rámci jsou důležitější a mají přednost před požadavkem zakotveným ve standardech. Z tohoto důvodu má použití Konceptního rámce přednost v případě, že informace zakotveny ve standardu jsou v rozporu s Konceptním rámcem. Informační schopnost účetních závěrek.

Informační schopnost účetní závěrky je zaměřena na zmapování oblasti finanční situace a změn ve finanční situaci podniku. V rozvaze podniku sestavené k účetní závěrce najdou její uživatelé informace o finanční situaci podniku. Informace o změnách ve finanční situaci podniku pak najdou zejména ve výkazu o hospodářském výsledku a výkazu peněžních

toků. Mezi nejvýznamnější uživatele účetních závěrek řadíme: věřitele, investory, dodavatele, odběratele, vlastníky majetkových podílů v dané společnosti, žurnalisté a finanční poradci.

Pro sestavení účetní závěrky požaduje koncepční rámec splnění dvou základních požadavků. Těmi jsou aktuální princip a předpoklad trvání podniku.[8]

- **Aktuální princip** – při použití tohoto principu se v účetní závěrce projeví výsledky transakcí a jiných skutečností, které s daným obdobím časově a věcně souvisí. Dochází tedy k časovému rozlišení nákladů a výnosů a výsledek hospodaření tak lépe zachycuje výkonnost podniku. Aktuální báze je z toho důvodu celosvětově uznávaným předpokladem při sestavování účetní závěrky.
- **Předpoklad trvání účetní jednotky** – při sestavování účetní závěrky je povinností účetní jednotky objektivně posoudit, zdali není nutné ukončit činnost, či podnikatelskou činnost zúžit a zdali podnik v podnikatelské činnosti v dohledné budoucnosti bude pokračovat. Pokud předpoklad trvání účetní jednotky nebude splněn, musí účetní jednotka v účetní závěrce zdůvodnit ukončení své podnikatelské činnosti.

Koncepční rámec požaduje, aby informace obsažené v účetní závěrce měly určité kvalitativní charakteristiky. Těmi jsou relevance, srozumitelnost, srovnatelnost a spolehlivost.

- **Relevance** – Za relevantní informaci považujeme takovou informaci, která by mohla ovlivnit nesprávným způsobem ekonomické rozhodnutí uživatele účetní závěrky, v případě, že by informace byla uvedena chybně nebo dokonce vynechána (např. informace o zavedení nového druhu výrobku na trhu). [10]
- **Srozumitelnost** – Při sestavování účetní závěrky podnik předpokládá, že její uživatelé budou mít osvojeny základní ekonomické znalosti pro pochopení informací v ní obsažených.[10]
- **Srovnatelnost** – Pro uživatele účetních závěrek je důležité, aby informace, které z těchto výkazů čerpají, byli srovnatelné v časové řadě, i mezi různými podniky. Podmínka srovnatelnosti účetních výkazů může být splněna v případě, že podniky budou dodržovat stejné účetní metody a postupy. Pokud dojde ke změně účetní metody, je nutné vyčíslit dopady této změny a zároveň také přepočíst zpětně i informace uvedené v účetních závěrkách sestavených před danou změnou.[10]
- **Spolehlivost** – takovéto informace by měli být bezchybné, neutrální, kompletní a ověřitelné. Neutrální informace jsou takové, které nijak neovlivňuje nestraný úsudek uživatele účetní závěrky. Aby informace byla považována za ověřitelnou, je

nutné, aby daná informace byla ověřitelná přímým srovnáním se skutečností či nepřímým srovnáním se vstupními daty. V případě, že informace není ověřitelná přímým nebo nepřímým způsobem musí podnik uvést takové zdůvodnění, aby uživatel sám mohl zvážit spolehlivost těchto informací. [8]

3.1.1. Základní prvky účetní závěrky

Vymezením základních prvků účetní závěrky koncepční rámec eliminuje možnost libovolného výkladu těchto prvků a tímto také vytváří společnou základnu pro všechny účetní závěrky.[16]

- **Aktivum** – představuje spolehlivě ocenitelný zdroj využívaný podnikem, který je výsledkem minulých transakcí a předpokládá se, že z něj v budoucnu bude plynout ekonomický užitek.
- **Závazek** – představuje spolehlivě ocenitelnou současnou povinnost, která vznikla na základě minulých skutečností, a u které je vysoce pravděpodobné, že při jejím vypořádání dojde k odtoku ekonomických zdrojů.
- **Vlastní kapitál** – představuje zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků. V případě, že se přeceňují aktiva a závazky, mění se výše základního kapitálu.
- **Výnosy** – představují zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž došlo v průběhu účetního období a projeví se jako přírůstek či zvýšení užitečnosti aktiv anebo formou snížení závazků, které vedlo k navýšení vlastního kapitálu jinak, než vkladem vlastníků.
- **Náklady** – představují snížení ekonomického prospěchu, k němuž došlo v průběhu účetního období a projevilo se jako snížení užitečnosti či úbytek aktiv anebo jako přírůstek závazků, vedoucí k úbytku vlastního kapitálu.
- **Zisky** – představují ostatní příjmy zvyšující ekonomický prospěch a splňující kritéria pro určení příjmů dosažené z jiné než běžné činnosti.
- **Ztráty** – představují snížení ekonomického prospěchu a vznikají z jiné než z běžné činnosti.

3.1.2. Oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky

Způsob oceňování majetku a závazků podniku od základu ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací obsažených v účetních výkazech. Pro způsob oceňování, který podnik přijal je významné, zdali je dodržena podmínka předpokladu trvání podniku

v dohledné době. V případě nedodržení tohoto předpokladu, je přístup k oceňování jiný, než v případě jeho splnění. Koncepční rámec definuje čtyři oceňovací prvky. [3]

- **Historické náklady** – představují ocenění majetku, které vychází z vynaložených nákladů na pořízení majetku v okamžiku jejich koupě. Závazky se oceňují hodnotou, která bude podle očekávání vynaložena na její úhradu v průběhu provozování podnikání. [6]
- **Běžná cena** – tento způsob ocenění představuje cenu, kterou bychom museli vynaložit, jestliže bychom si stejné nebo podobné aktivum pořizovali v datu ocenění. Závazek se oceňuje nediskontovanou částkou potřebnou na vyrovnání závazku. [6]
- **Realizovatelná hodnota** – chápeme jako ocenění na úrovni peněžní částky, kterou by bylo možné získat prodejem aktiva běžným způsobem (např. prodejem). Závazek se ocení jako nediskontovaná částka potřebná na vyrovnání závazku v průběhu běžné podnikatelské činnosti. [6]
- **Současná hodnota** – představuje ocenění aktiv současnou diskontovanou hodnotou budoucích očekávaných čistých peněžních toků, které budou vytvořeny aktivem v průběhu běžné podnikatelské činnosti. Závazek je oceněn na úrovni současné diskontované hodnoty budoucích očekávaných čistých peněžních toků, potřebných na vyrovnání závazků v průběhu běžné podnikatelské činnosti. [6]

3.2. IFRS 1 – První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Standard je klíčový pro všechny podniky, pro které se stává povinností účtovat podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Tato podmínka se vztahuje na všechny emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu a na jejich konsolidované, nekonsolidované, řádné, mimořádné a mezitímní účetní závěrky. Podniky jsou povinny použít tento standard při sestavení mezitímní účetní závěrky v souladu s IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví. [4]

Standard IFRS 1 povoluje šestnáct volitelných výjimek a čtyři povinné z aplikací ostatních IAS/IFRS. Tyto **čtyři povinné** výjimky přímo zakazují retrospektivní aplikaci některých ustanovení jiných IAS/IFRS.

- *„Finanční aktiva a finanční závazky nebudou zahajovací rozvaze vykázány – Je nutné k 1. 1. 2004 uznat v rozvaze veškeré deriváty. Není povolena zpětná aplikace IAS 39 pro všechna finanční aktiva a závazky účtované před 1. 1. 2004.*

- **Zahajovací rozvaha nebude zohledňovat zajištění** – a to v případě, že nesplňuje požadavky standardu IAS 39 nemusí být přitom vypracovány srovnávací informace. Jednotka je povinna ocenit veškeré deriváty ve fair value a eliminovat všechny zisky a ztráty vznikající z derivátů a dříve vykazované jako aktiv nebo závazků.
- Jednotka posuzuje, zda finanční aktiva splňují podmínky IFRS 9 k jejich ocenění **zůstatkovou hodnotou k datu přechodu** na IFRS. Pokud finanční aktivity splňují tyto podmínky, musí být oceněny a klasifikovány v souladu s IFRS 9.
- V případě existence **minoritní kapitálových účastí** musí být splněny požadavky IAS 27. V tomto směru se jedná zejména o požadavky na rozdělení souhrnného hospodářského výsledku mezi majoritní a minoritní účasti, vyjádření změn v majoritní účasti nepředstavující ztrátu kontroly a naopak vyjádření změn, které jsou se ztrátou kontroly spojeny.⁴

Šestnáct dobrovolných výjimek upravují tyto oblasti:

Podnikové kombinace se nemusejí přepracovávat. Poskytnutím této možnosti standard IFRS 1 ruší povinnost zpětného uplatňování ustanovení standardu IFRS 3. V oblasti uvažované pořizovací ceny dlouhodobého majetku, kde je možné použít přecenění na úrovni reálné hodnoty, která se pak považuje za výchozí ocenění modelu pořizovací ceny. Platí to pro stálá aktiva jako pozemky, budovy, zařízení, investice do nemovitostí a nehmotná aktiva splňující kritéria pro jejich uznání dle IAS 38. V oblasti zaměstnaneckých požitků definovaných jejich plány je možno je zaúčtovat dle předchozích předpisů a ne dle IFRS. Jediná stanovená podmínka tkví v požadavku, že toto zaúčtování musí být uplatněno pro všechny plány definovaných požitků. Kumulativní kurzové rozdíly, vznikající při přepočtu cizích měn je možno do zahajovací rozvahy promítnout jako nulové. V oblasti složených finančních nástrojů (nástrojů obsahujících jak kapitálovou tak závazkovou komponentu) je povoleno zjednodušené účtování.(IFRS 1 umožňuje odděleně nevykazovat kapitálovou složku složeného finančního nástroje od kumulovaných úroků, které narostly u závazkové složky za podmínky, že závazková složka tohoto nástroje již není otevřená. V samostatné IFRS závěrce nemusí být přepracováváno oceňování aktiv a závazků dceřiných, přidružených s polesných podniků, v případě, že dříve či později přecházejí na IFRS stejně jako mateřská společnost. Finanční nástroj může být při prvotním uznání klasifikován jako finanční aktivum nebo závazek v reálné hodnotě a vykázan proti ziskům a ztrátám nebo jako

⁴ Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy, Jiří Ficbauer (2011), str. 46

realizovatelné finanční aktivum. Při využití přechodných ustanovení IFRS 4 v oblasti pojistných smluv uzavřených před 1. 1. 2005 nemusí být uplatněny povinnosti vyplývající ze standardu. K datu přechodu na IFRS je možné v souladu s IFRS 4 na základě existujících faktů a okolností určit, zda smlouva obsahuje leasing či ne. [4]

Společnost, která poprvé přechází na IAS/IFRS musí ve své účetní závěrce obsáhnout minimálně dvě účetní období. Při otevření rozvahy v souladu s IFRS musí podnik:

- „rozeznat všechny aktiva a závazky, pro které to standard vyžaduje,
- položky, které standard nepovažuje za aktivum a závazek nezahrnout do výkazů,
- přetřídit všechny položky, které byly uznány jako některé z položek aktiv, závazků nebo složek vlastního kapitálu podle předešlých předpisů tak, aby odpovídaly rozeznání aktiv, závazků a vlastního kapitálu v souladu se standardy,
- aplikovat a využít způsoby ocenění všech přetříděných aktiv a závazků v souladu se standardy“.⁵

Mezi aktiva a závazky, které IAS/IFRS neuznává je vhodné zmínit minimálně výzkum ve vlastní režii společnosti, zřizovací výdaje, školení zaměstnanců, rezervy na opravy DHM. Společnost si zvolí účetní politiky, které jsou platné k datu její účetní závěrky. Mezi aktiva a závazky, které je nutno neklasifikovat standard řadí zejména finanční leasing, který česká účetní legislativa chápe jinak.

3.3. IAS 1 – Presentace účetní závěrky

Standard se zabývá vytyčením a sjednocením požadavků kladených na obsah účetní závěrky a na zajištění srovnatelnosti účetních závěrek v časové posloupnosti a srovnatelnosti účetních závěrek s ostatními podniky. Tento standard úzce navazuje na Koncepční rámec, zabývá se hlouběji rozбором některých zásad a předpokladů pro sestavení účetních výkazů. Požadavky standardu IAS 1 musejí akceptovat všechny podniky, ať sestavují standardní individuální nebo i konsolidované účetní závěrky.

Standard se podrobně zabývá rozбором výkazů, mezi něž patří: rozvaha, výkaz o úplném výsledku hospodaření, výkaz o změnách vlastního kapitálu a komentář. Pro sestavení mezitímní účetní závěrky se nepoužije IAS 1, nýbrž IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví. [1]

⁵ Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy, Jiří Ficbauer (2011), str. 44

3.3.1. Rozvaha

Výkaz o finanční situaci nám podává přehled o majetku podniku a zdrojích jeho krytí. Vypovídací schopnost rozvahy ovlivňují zejména tři faktory:

- způsob ocenění rozvahových položek,
- volba vhodných kritérií pro sčítání aktiv a pasiv,
- volba optimálního způsobu pro řazení aktiv a pasiv v rozvaze. [3]

Je nezbytné, aby **rozvaha** obsahovala název výkazu, název vykazující účetní jednotky, datum sestavení rozvahy, vykazovací měnu a číselnou posloupnost uváděných položek. [3] Při zveřejňování aktiv a závazků v rozvaze se standard IAS 1 zaměřuje zejména na řazení aktiv a pasiv v rozvaze a na posouzení, zdali se jedná o krátkodobé či dlouhodobé aktiva či závazky. Dále se zabývá určením položek, které musí být v rozvaze promítnuty a definuje informace, které je nezbytné zveřejnit přímo v rozvaze případně v komentáři k účetním výkazům. V rozvaze je **zakázána možnost kompenzace** aktiv a závazků. Za kompenzaci se nepovažuje vykazování čisté účetní hodnoty aktiv (vzniká po odečtení vytvořených opravných položek od hodnoty aktiva v důsledku jeho snížení hodnoty). Vykazující účetní jednotka může zveřejnit rozvahu ve formátu horizontálním, který je založen na bilanční rovnici nebo ve formátu vertikálním, který preferuje hledisko likvidity. Každá zveřejněná položka v rozvaze musí být zachycena ve své výši připadající na běžné období a také hodnotu, jejíž výši položka odpovídala v období minulém.

Při klasifikaci aktiv a závazků se obvykle používá jejich rozdělení na **krátkodobé** a **dlouhodobé**, podnik toto rozdělení nemusí použít v případě, že majetek rozčlení podle jeho likvidity. Zdali se jedná o krátkodobý nebo dlouhodobý závazek můžeme posoudit na základě časového intervalu, ve kterém bude majetek přeměněn na peníze (méně než 12 měsíců představuje krátkodobý majetek), anebo posouzením provozního cyklu majetku (aktivum, které bude v podniku v provozním cyklu méně, než 12 měsíců představuje položku krátkodobého majetku). Z předchozí věty tedy vyplývá, že se jedná o **oběžné aktivum** v případě, že:

- bude využito nebo prodáno v rámci provozního cyklu, nebo do dvanáctého měsíce od jeho pořízení,
- podnik ho pořídil za účelem obchodovat s ním,
- jedná se o peněžní prostředky či peněžní ekvivalenty. [3]

Závazek označujeme jako **krátkodobý** v případě, že:

- předpokládáme, že bude uhrazen v průběhu provozního cyklu nebo v následujících dvanácti měsících od bilančního dne,
- je držen za účelem obchodování,
- účetní jednotka nemá právo odložit splatnost závazku na dobu delší než dvanáct měsíců.

Účetní jednotka je povinna zveřejnit v rozvaze minimální výčet položek, které stanovuje standard IAS 1, musí ovšem také zohlednit významnost položek. Je nutné ovšem zdůraznit, že pokud účetní jednotka eviduje položky, která by podstatně negativním způsobem mohly ovlivnit rozhodování uživatelů účetních výkazů, a které nejsou na daném seznamu IAS 1, je nezbytné, aby tyto položky byla v rozvaze zachycena také. Podrobnější struktura aktiv a pasiv je účetní jednotka zveřejní buď v rozvaze nebo v komentáři k účetním výkazům (například položka budovy, pozemky a zařízení vyžaduje podrobnější členění). [12]

3.3.2. Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Cílem tohoto výkazu je informovat jeho uživatele o komplexní výkonnosti účetní jednotky. Uživatelé výkazu jsou schopni si zdůvodnit současnou výši výsledku hospodaření a umožnit odhad budoucího vývoje finanční výkonnosti účetní jednotky. **Úplný výsledek hospodaření** zahrnuje veškeré transakce, které se podílely na změnách vlastního kapitálu s výjimkou transakcí s vlastníky. Mluvíme tedy o veškerých uskutečněných nákladech a výnosech, které ovlivnily v daném účetním období výsledek hospodaření a dále jakékoliv ostatní změny vlastního kapitálu, které nebyli zapříčiněny transakcemi s vlastníky podniku (tyto změny standard nazývá ostatní výsledky hospodaření). Standard IAS 1 vysloveně požaduje, aby důsledky transakcí s vlastníky podniku byli důsledně odděleny od důsledků transakcí plynoucích z podnikové činnosti účetní jednotky.

Ostatní výsledky hospodaření se projevují přímo ve vlastním kapitálu. Radíme mezi ně například dopady přecenění dlouhodobých hmotných aktiv a dlouhodobých nehmotných aktiv na fair value nebo kapitálově zachycené kurzové rozdíly. Ostatní výsledky hospodaření zahrnují také daň z příjmu, tu lze zachytit dvojím způsobem. A to, buď zveřejněním jednotlivých položek výsledku hospodaření v čisté hodnotě, snížení a související daně, anebo zveřejněním položek před zdaněním a k nim patřící výši daně. Oproti formě výsledovky sestavené dle ČÚL standard IAS 1 nepovoluje vykázání mimořádných položek a z toho plynoucího mimořádného výsledku hospodaření. Na pojem mimořádný náklad či výnos nelze pohlížet objektivně, protože mimořádný náklad plynoucí určité účetní jednotce např.

ze zemětřesení může být pro jinou účetní jednotku běžným výnosem. Dle IAS/IFRS jsou bývalé položky mimořádného výsledku hospodaření součástí podnikatelských aktivit a odráží se od nich i případné podnikatelské riziko spojené s výkonem činnosti účetní jednotky.

Úplný výsledek hospodaření zahrnuje veškeré přínosy či ztráty, ke kterým došlo v průběhu účetního období, bez ohledu na to, zdali byly vykázány jako výnosy či náklady ovlivňující výsledek hospodaření, nebo byly zachyceny přímo ve vlastním kapitálu. Ucelený pohled na výkonnost podniku umožní až správně sestavený úplný výsledek hospodaření, který bude zahrnovat i kapitálově zachycené důsledky transakcí. [3]

IAS 1 požaduje, aby byl uživatel účetních výkazů samostatně informován o překlasifikování, které původně (v minulých účetních obdobích) kapitálově zachycené změny úplného výsledku hospodaření zachytí v následujícím období jako položky ovlivňující zisk či ztrátu. V souvislosti s tím standard vyžaduje oddělené zachycení položek, u kterých přichází v úvahu jejich deklasifikace do výsledku hospodaření.

Informace o úplném výsledku hospodaření může podnik zachytit dvojím způsobem:

- **použitím jednoho výkazu** – který zahrnuje veškeré výnosy a náklady zachycené s dopadem do výsledku hospodaření i přínosy a újmy zachycené kapitálovým způsobem,
- **použitím dvou výkazů** – transakce ovlivňující výsledek hospodaření jsou zachyceny ve výsledovce a v úplném výsledku hospodaření zachycené i kapitálově účtované transakce (v tomto případě výkaz o úplném výsledku hospodaření navazuje na výsledovku, ze které vytáhne zisk či ztrátu a doplní ji o ostatní výsledky hospodaření).

Účetní jednotky jsou podle IAS 1 povinny vykázat ve výsledovce všechny náklady a výnosy, jež splňují parametry stanovené Koncepčním rámcem, a které časově a věcně souvisí s účetním obdobím. Účetní jednotka musí samostatně vykázat minimálně tyto položky:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycením při použití ekvivalenční metody,
- daňové náklady,
- zisk (popřípadě ztrátu) z ukončovaných činností po zdanění,

- zisky (popřípadě ztrátu) z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností,
- celkový zisk nebo ztrátu. [3]

Účetní jednotky sestavují výkaz o úplném výsledku hospodaření v podrobnějším členění než standard požaduje. Každá účetní jednotka by měla zveřejnit všechny významné položky, které se významným způsobem podílely na tvorbě zisku. Z takto sestaveného výkazu jeho uživatelé budou moci lépe posuzovat výkonnost podniku. Výnosy z běžných podnikových činností se vykazují ve výsledovce bez kompenzace, tzn., že jsou vykazovány bez souvisejících nákladů (za kompenzaci se nepovažuje např. skonto nebo množstevní sleva). Tyto druhy výnosů nazýváme **revenues**. Na druhou stranu např. výsledky z prodeje zásob materiálu, dlouhodobých aktiv se ve výsledovce vykazují s kompenzací o vynaložené náklady. Tyto druhy výnosů nazýváme **gains**. [12]

Standard IAS 1 se nezabývá formou sestavení výsledovky, oproti tomu Čtvrtá **směrnice Rady ES** definuje čtyři formy výsledovky – horizontální formu s využitím členění nákladů podle druhů a podle účelu a vertikální formu (opět pro obě členění nákladů). Standard IAS 1 požaduje oddělené zveřejnění významných položek výsledovky i ostatních součástí úplného výsledku hospodaření. Takovéto samostatné zveřejnění je nezbytné v případě snížení hodnoty DHM, v případě restrukturalizace nebo ukončení podnikových činností nebo k čerpání rezervy. [3]

3.3.3. Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech závazků představuje vlastní kapitál podniku. Definice vlastního kapitálu je uvedena v Koncepčním rámci. IAS/IFRS se zabývají pouze stručnými požadavky na zveřejňování položek týkajících se vlastního kapitálu. **Výkaz o změnách vlastního kapitálu** informuje o celkových přírůstcích, úbytcích, počátečních a konečných stavech všech položek vlastního kapitálu. Je důležité, aby ve výkazu byly zachyceny a srovnány hodnoty vlastního kapitálu na začátku a konci účetního období se samostatným zveřejněním příčin těchto změn, stejně tak musí být zveřejněny nerozdělené zisky a neuhrazené ztráty minulých let na začátku a konci období, uhrazené dividendy a závazky k úhradě z titulu dividend a přepočty nerozdělených zisků a neuhrazených ztrát minulých let v důsledku oprav chyb.

Ve výkazu je nutné od sebe oddělit položky, jejichž změny budou zachyceny v komentáři a změny, které se projeví ve výkazu samotném. V souladu s IFRS jsou vlastní

akcie vždy vykázány jako snížení vlastního kapitálu a tato emise se nikdy nesmí ovlivnit výsledek hospodaření. Standard neurčuje žádnou konkrétní formu tohoto výkazu.

Při sestavování výkazu vlastního kapitálu je nezbytné, aby se v něm odrazily tyto skutečnosti:

- gains and losses, které nebyli zahrnuty ve výsledku hospodaření (těmi můžou být např. kapitálově zachycené výsledky z přecenění),
- retrospektivní opravy chyb v účetnictví nebo změny účetních metod,
- vklady vlastníků do podniku a distribuce vlastníkům z podniku
- pro každou položku vlastního kapitálu odděleně všechny změny, ke kterým za uplynulé účetní období došlo. [8]

3.3.4. Komentář

Zpravidla obsahuje informace, které doplňují a dokreslují informace zachycené v závěrkových finančních výkazech. Zabývá se podrobným rozbořem a popisem položek, které nemusí být povinně zachyceny v rozvaze, výkazu o úplném výsledku hospodaření, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích.

V komentáři jsou informace řazeny zpravidla takto:

- **Prohlášení o shodě s IFRS** – musí být jasně zřetelné prohlášení účetní jednotky, že účetní závěrka je sestavena v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví.
- **Informace o použitých účetních pravidlech** – je povinností účetní jednotky přesně definovat, které účetní postupy a metody použila, pro jakou účetní oblast. Je nutné také zveřejnit informace, na základě kterých byly založeny odhady významných veličin zveřejněných v účetní závěrce.
- **Doplňující informace** k jednotlivým položkám rozvahy, výsledovky, výkazu změn ve vlastním kapitálu a výkazu peněžních toků – informace, které nejsou obsaženy ve výkazech, ale jsou významné pro pochopení kteréhokoliv výkazu. Zároveň sem účetní jednotka uvede podrobnější informace a poznámky, které si zde můžou uživatelé dohledat a použít pro dokreslení pohledu na informace obsažené ve finančních výkazech.
- **Ostatní zveřejňované informace** – sídlo a právní formu společnosti, popis hlavní činnosti účetní jednotky a jejích podnikových operací, název mateřského podniku. [12]

Důležité součásti komentáře k účetním výkazům upravují také jiné standardy než IAS 1. Jedná se o IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. Na základě požadavků obsažených v tomto standardu je povinna účetní jednotka v komentáři zveřejnit informace o používaných účetních metodách, dopady případných změn v účetnictví, dopady významných změn v účetních odhadech a opravy chyb v účetních výkazech minulých období. Podle standardu IAS 10 – Události po rozvahovém dni je účetní jednotka povinna zveřejnit v komentáři významné události, k nimž došlo po rozvahovém dni a který mají vliv na některé z položek účetních výkazů. Standard IAS 24 – Zveřejňování spřízněných stran požaduje, aby účetní jednotka v komentáři uvedla transakce uskutečněné mezi spřízněnými stranami a samotnou účetní jednotkou. Ve srovnání s přílohou, kterou sestavují účetní jednotky dle požadavků ČÚL je jasné patrné, že informace obsažené v komentáři jsou daleko podrobnější, a obohacují tak uživatele účetních výkazů.

3.4. IAS 7 - Výkaz peněžních toků

Výkaz peněžních toků je povinnou součástí účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS a platí pro všechny podniky bez ohledu na jejich předmět činnosti. Hlavní funkce tohoto výkazu spočívá v umožnění analýzy vývoje peněžních toků a peněžních ekvivalentů v průběhu účetního období pro jeho uživatele. Uživatel je okamžitě schopen posoudit schopnost podniku vytvářet do budoucna peněžní toky a posoudit vztah mezi ziskovostí podniku a jeho schopností vytvářet peníze.

Standard definuje pojem **peněžní toky** jako přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Stanoví také strukturu a obsah výkazu o peněžních tocích. Standard definuje toky z **hlavní činnosti** jako pravidelně se opakující výnosy. Informace o peněžních tocích z hlavní činnosti jsou důležité z hlediska posouzení schopnosti účetní jednotky generovat peníze z běžné podnikatelské činnosti. Je důležité, aby účetní jednotka byla schopna vytvářet peníze na úhradu jejích běžných potřeb, ale také k úhradě úvěrů a dividend. Zařazení úroků a dividend do provozní oblasti je běžné. IAS 7 definuje **investiční činnosti** jako činnosti spojené s pořízováním a prodejem pozemků, budov, zařízení a nehmotných aktiv. Peněžní toky z **financování** zahrnují činnosti zaměřené na opatřování zdrojů financování činností podniku. Sledování tohoto typu peněžních toků umožní uživateli výkazu i samotné účetní jednotce odhadovat budoucí odtoky peněžních prostředků z důvodu uhrazení vzniklého nároku poskytovatelů kapitálu.

Standard stanoví vykazování peněžních toků v cizí měně, vykazování úroků a dividend, vykazování daní ze zisku. Definuje vykazování investic do dceřiných

a přidružených jednotek a účastí na společném podnikání, vykazování nabytí a pozbytí dceřiných jednotek a jiných podnikatelských jednotek a také stanoví vykazování nepeněžních transakcí. Účetní jednotky mohou sestavit výkaz peněžních toků pomocí přímé či nepřímé metody. **Přímá metoda** je pracnější a spočívá v zachycení všech peněžních příjmů a výdajů v provozní, finanční a investiční oblasti. **Nepřímá metoda** sestavení výkazu peněžních toků je založena na úpravách dosaženého výsledku hospodaření o nepeněžní transakce. [16]

3.5. IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

Tento standard se používá v případě, že v jiné části IFRS není definován konkrétní přístup k řešení daného problému. Zabývá definováním, výběrem, použitím i změnami v použití účetních pravidel. Definuje, jakým způsobem se účtují dopady změn v účetních odhadech a opravy chyb. Sjednocení všech těchto přístupů poté vede ke zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky. Účetní závěrky podniků musí být porovnatelné i za více účetních období, tak aby jejich uživatelé z nich mohli vyčíst patrné informace o její finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích. Z tohoto důvodu je nutné, aby účetní jednotka používala stejná účetní pravidla. Ovšem jak praví rčení, výjimka potvrzuje pravidlo, tak podnik může změnit svá účetní pravidla, ale to pouze v případě, že to vyžaduje samotný standard nebo jeho interpretace, anebo že daná změna přinese podniku přesnější informace o dopadu transakce. [8]

Účetní pravidla

Pod tímto pojmem chápeme přístupy, principy, zvyklosti a východiska, které podnik používá při přípravě a zveřejňování účetních výkazů. Jednotlivé standardy a Koncepční rámec určují, které politiky použít ve které konkrétní oblasti. Účetní politika, kterou si podnik vybral, by měla být neutrální, ucelená a nezaujatá ve všech ohledech. Pro podobné transakce a skutečnosti je potřeba, aby účetní politiky byly aplikovány konzistentně. V případě dobrovolné změny účetních politik standard vyžaduje zveřejnění odlišných informací oproti změně, která byla vyvolána na základě požadavku IFRS.

Standard definuje dva druhy změn účetních politik:

- **Retrospektivní aplikace** – představuje aplikaci nového účetního pravidla na transakce, tak jako by účetní jednotka toto pravidlo užívala vždy. [14]
- **Prospektivní aplikace** – použití nového účetního pravidla se projeví u transakcí a událostí, od okamžiku ke kterému se mění účetní pravidla. [14]

Změny v účetních odhadech

Na základě nových informací a posouzení současného stavu, dochází ke změně účetní hodnoty aktiv nebo závazků, tato změna vede k přesnějšímu a spolehlivějšímu zachycení majetku a závazků ve výkazech. S ohledem na neustálý vývoj jak v technologické, tak v ekonomické a politické sféře je potřeba odhady pravidelně revidovat. Změny v odhadech se v účetnictví zachycují do výsledku hospodaření souvztažně se změnou hodnoty příslušné rozvahové položky do účetního období, ve kterém ke změně došlo, nebo v období následujícím.

Chyby

Standard definuje chyby minulých období jako opomenutí nebo chybná uvedení položek v účetních závěrkách za jedno nebo několik předchozích období, které vznikly v důsledku nesprávného použití informací, které buďto byly k dispozici v době, kdy byly účetní závěrky za zmíněná období schvalovány, anebo tyto informace bylo možné očekávat a byly zvažovány při přípravě a předkládání těchto účetních závěrek. [8]

Standard nařizuje **retrospektivní opravu** (je taková oprava zaúčtování, ocenění a zveřejnění částek položek finanční závěrky tak, jako by k chybě v předchozím období vůbec nedošlo) v prvním vydání účetní závěrky po odhalení významné chyby z předchozích období, a to přepočtem srovnávacích částek za předchozí vykazované období, ve kterých došlo k chybě, nebo v případě, že k chybě došlo v nejstarším vykazovaném období, pak dochází k přepočtu počátečních zůstatků aktiv, závazků a vlastního kapitálu k tomuto nejstaršímu vykazovanému období. Retrospektivní opravu není možno provést v takovém případě, že není možné zjistit dopady chyby na dané období.

Za **významné chyby** považujeme takové, které by mohly jednotlivě nebo společně ovlivnit rozhodnutí uživatelů na základě účetní závěrky. Rozhodujícím faktorem při posuzování významnosti chyby je velikost nebo povaha položky. [8]

3.6. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Standard se zabývá veškerými pozemky, budovami a zařízeními, které účetní jednotka pořídila za účelem jejich využívání při běžné podnikové činnosti a očekává se, že budou využívána po více než jedno účetní období. [12] Standard definuje také další podmínky pro vykazování těchto aktiv, a těmi jsou pravděpodobnost přínosu ekonomického užitku a možnost spolehlivě změřit pořizovací náklady aktiva tzn., že aktiva musí být spolehlivě ocenitelná.

V případě, že pozemky, budovy a zařízení splní definici aktiva, v okamžiku jejich zaúčtování se ocení pořizovacími náklady. **Pořizovací náklady** na pozemky, budovy a zařízení zahrnují kupní cenu, přímo přiřaditelné náklady a odhadované náklady na demontáž a přemístění aktiva.

Následné výdaje představují výdaje na opravy a udržování, které se stanou technickým zhodnocením v případě, že zvýší užitečnost aktiva. Tím, že se výdaje stanou technickým zhodnocením, jsou aktivovány a zvýší hodnotu aktiva. V opačném případě, jsou uznány jako obyčejný náklad a účetní jednotka je vykáže ve výsledovce. K **odúčtování aktiva** dochází v případě jeho vyřazení z evidence anebo v případě, že aktivum už nebude přinášet žádné budoucí ekonomické užitky. Celkový výsledek z pozbytí aktiva se vykáže jako gain nebo loss a ovlivní výsledek hospodaření.

Ve zveřejňované účetní závěrce by účetní jednotka měla uvést pro každou třídu aktiv zejména informace z oblasti oceňování pro každou třídu dlouhodobých aktiv k používání, informace o zmezení vlastnických práv a informace týkající se pořizování a obnovy dlouhodobých hmotných aktiv. [3]

3.6.1. Ocenění aktiva po okamžiku zaúčtování

Po zaúčtování aktiva si účetní jednotka zvolí jako účetní pravidlo model ocenění pořizovacími náklady (**model historické ceny**) anebo přeceňování model (**model fair value**). V modelu historické ceny se pozemky, budovy a zařízení po prvotním zaúčtování účtují v pořizovacích nákladech snížených o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze znehodnocení.

U **modelu fair value** [14] se pozemky, budovy a zařízení, jejichž reální hodnota může být spolehlivě stanovena, se po prvotním zaúčtování účtují v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných kumulovaných odpisů a následných kumulovaných ztrát ze znehodnocení. Četnost přecenění je závislá na změnách reálné hodnoty přeceňovaných položek. V případě, že se účetní hodnota aktiva významně liší od jeho reálné hodnoty je nutné aktivum znovu přecenit. V případě, že dojde k přecenění jedné položky v určité účetní třídě, je nutné přecenit všechny aktiva spadající do této třídy. Zvýšení hodnoty aktiva z přecenění zaúčtuje účetní jednotka do ostatního úplného výsledku hospodaření a v rozvaze se promítne v jiných částech vlastního kapitálu (např. fond pro rozdíly z přecenění). V případě, že se sníží hodnoty aktiva při přecenění, účtuje se toto do výsledku hospodaření, avšak nejprve se toto snížení zaúčtuje přímo proti ostatnímu úplnému výsledku

v rozsahu, ve kterém byla v předchozích letech navýšena účetní hodnota aktiva. [11] Je nutné, aby veškeré snížení a zvýšení hodnoty aktiva účetní jednotka evidovala v analytické evidenci.

3.6.2. Odpisy

Odpis chápeme jako systematickou alokaci pořizovací ceny do nákladů. Odpisy se v každém období účtují do výsledku hospodaření, pokud se nestanou součástí účetní hodnoty jiného aktiva. Účetní jednotka začíná aktivum odepisovat od okamžiku, kdy je aktivum způsobilé k používání. Odepisování je ukončeno k okamžiku, kdy účetní jednotka pozbuje aktivum. Výše odpisů dlouhodobých hmotných aktiv v jednotlivých obdobích závisí na vstupní ceně, době použitelnosti a použité metodě odepisování. Účetní jednotka by měla použít takovou odpisovou metodu, která bude nejlépe odrážet proces spotřeby užitků, které jsou v aktivu obsaženy.

Účetní jednotka může použít např. tyto metody odepisování [3]:

- **lineární metodu,**
- **metoda zmenšujícího se základu,**
- **metoda DDB,**
- **metoda sumace čísel,**
- **odpisy závislé na výkonu.**

Standard umožňuje odepisovat jako celek položky stejného technicko-ekonomického určení. Jednotlivé části tohoto celku jsou v případě potřeby oceněny průměrnou cenou. V případě, že jednotlivé významné části aktiva mají rozdílnou dobu použitelnosti, musí účetní jednotka tyto části odepisovat samostatně [16].

3.7. IAS 36 – Znehodnocení aktiv

Tento standard účetní jednotka použije pro testování znehodnocení budov, pozemků a zařízení, nehmotných aktiv, podílů v dceřiných a přidružených jednotkách, podílů na společném podnikání a goodwillu. K rozvahovému dni účetní jednotka posoudí a stanoví, zda existuje možnost, že aktivum může být znehodnoceno. Pokud takovýto náznak existuje, vyčíslí účetní jednotka **zpětně ziskatelnou** částku aktiva [14]. Tu představuje vyšší částka z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej a hodnoty k užívání aktiva. Reálná hodnota snížená o náklady prodeje představuje částku, kterou lze získat z prodeje aktiva za obvyklých podmínek, mezi informovanými a ochotnými stranami, snížená o náklady prodeje. Hodnota užívání definuje standard jako současnou hodnotu budoucích peněžních

toků, které budou získány z aktiva. Bez ohledu na náznak znehodnocení aktiva, musí účetní jednotka každoročně testovat na znehodnocení nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti a také goodwill pořízený podnikovou kombinací [8]. Při testování znehodnocení aktiva se posuzují zejména tyto okolnosti:

- tržní hodnota aktiva se v průběhu účetního období snížila více, než bylo očekáváno v rámci běžného opotřebení a normálního užívání,
- v technologickém, tržním a legislativním prostředí účetní jednotky došlo ke změnám s negativním dopadem na účetní jednotku,
- účetní hodnota aktiva je vyšší než její tržní hodnota,
- je průkazné zastarání či fyzické poškození aktiva atd.

V případě, že účetní jednotka vyhodnotí, že aktivum má sníženou hodnotu, je nutné, aby přehodnotila dobu použitelnosti, odpisovou metodu nebo zbytkovou hodnotu aktiva, a to i v případě, že není zaúčtována žádná ztráta ze znehodnocení aktiva [8].

3.8. IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Standard definuje pravidla pro rozpoznání, oceňování a vykazování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv na rozdíl od nejistých aktiv a závazků, které nelze v rozvaze zachytit, v důsledku nejistoty týkající se jejich budoucího vzniku a uskutečnění. Standard se taktéž nezabývá rezervami, podmíněnými závazky a aktivy, které vyplývají z finančních nástrojů oceňovaných fair value nebo vyplývajících ze zmařených smluv, či rezerv, aktiv a závazků vznikajících v pojišťovnách ze smluv s pojištěnci. Podmíněné závazky jednotka neúčtuje ve výkazu o finanční pozici [4].

Rezervy

Výsledky skutečností, které vznikly v současném období a v budoucnu je pravděpodobné, že zapříčiní odtok peněžních prostředků, je nutné zachytit v období jejich vzniku. Vznik rezerv vyplývá ze smluvních i mimosmluvních závazků [12].

Typickou situací, kdy podnik vytváří rezervy, jsou např. rezervy na nevýhodnou smlouvu (takováto rezerva vzniká, pokud má podnik uzavřenou **nevýhodnou smlouvu** – smlouva, u které nevyhnutelné náklady nutné ke splnění smluvních povinností převyšují ekonomický užitek, jehož získání je na základě smlouvy očekáváno; současný závazek z této smlouvy se vyčíslí a zaúčtuje jako rezerva). Rezerva na obnovu pozemků dotčených těžbou, rezerva na likvidaci aktiva a také rezerva na restrukturalizaci (vycházející z mimosmluvního závazku) [12].

Standard definuje rezervu jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší, která se vykáže v případě, že podnik má současný závazek, který vznikl jako důsledek minulé události a je pravděpodobné, že při jeho vypořádání dojde k úbytku prostředků představujících ekonomický prospěch a takovýto závazek je možno spolehlivě ocenit. Aby mohla být rezerva zaúčtována, musí být splněny všechny tři podmínky naráz. Jako rezervu může podnik vykázat pouze takové současné závazky, které existují nezávisle na budoucích krocích podniku. Rezervu je možné použít pouze na výdaje, na které byla rezerva původně určena [3].

Rezervy jsou oceněny na základě nejlepšího odhadu peněžních toků, které budou v budoucnu potřebné k uhrazení těchto současně existujících závazků. Standard definuje pojem **nejlepší odhad**, jako částku, kterou by podnik racionálně vyplatil při vyrovnání závazků k rozvahovému dni. Rezerva se vyčísluje v hodnotě před zdaněním. Při odhadu tvorby rezervy vychází podnik z předchozích zkušeností a odborných posudků a je nutné brát v úvahu rizika a nejistoty spojené s odhadem částky, účetní jednotka také musí zohlednit časovou hodnotu peněz (rezervy se oceňují v současné hodnotě budoucích peněžních toků) a zvážit budoucí události, u kterých je pravděpodobné že ovlivní částku vypořádání rezervy (např. změna technologie, změna zákonů apod.) [6].

Dle standardu se účetně tvoří rezerva do nákladů ve výši v současnosti vzniklého závazku, účetní jednotka zaúčtuje vznik závazku a sníží výsledek hospodaření v tom období, se kterým vznik závazku časově a věcně souvisí. Je nutné podotknout, že rezerva je tvořena jednorázově a ne postupně za určitým účelem v několika účetních obdobích, tak jak je obvyklé při tvorbě rezerv na opravy dlouhodobého majetku v ČR [16]. Rezerva se stane **odloženou daňovou pohledávkou** v případě, že její výdaje spojené s čerpáním rezervy budou v budoucnu daňově uznatelným nákladem.

Z důvodu správného posouzení likvidity, podnik musí v rámci jednotlivých kategorií rezerv zveřejnit stručný popis podstaty závazku, jeho očekávaný časový rozvrh a rizika a nejistoty, které mohou vzniknout v souvislosti s rezervou. Podnik musí také zveřejnit částky očekávaných kompenzací výdajů, na které byly tvořeny rezervy. Pro každou kategorii rezerv, musí účetní jednotka zveřejnit účetní hodnotu na začátku a na konci účetního období, nově vytvořené rezervy, částky čerpání rezerv v průběhu účetního období, hodnoty nevyužitých rezerv, které byly v průběhu účetního období rozpuštěny a přírůstky rezerv v důsledku zvyšování jejich současné hodnoty [3].

3.9. IAS 38 – Nehmotná aktiva

Standard se zabývá definicí nehmotných aktiv, jejich oceněním a zaúčtováním. IAS 38 definuje nehmotné aktivum jako identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, které je pod kontrolou účetní jednotky [14]. Mezi příklady nehmotných aktiv lze uvést např.: autorská práva, seznamy zákazníků, programy, dovozní kvóty, obchodní značky, marketingová práva a dodavatelské vztahy. **Aktivum je identifikovatelné** v případě, že je možné jej oddělit od podniku a jeho existence plyne z práva vyplývajícího ze smlouvy [3]. Zdali je nehmotné aktivum pod kontrolou podniku, lze vysvětlit jako právo na budoucí ekonomický užitek z aktiva a také pravomoci vyplývající ze zákonných práv, které vlastní účetní jednotka a může tak omezit přístup jiným subjektům k prospěchu plynoucímu z aktiva.

Při pořízení nehmotného aktiva koupí se aktivum ocení na úrovni **pořizovacích nákladů**, ty představují veškeré nutné náklady vynaložené na získání nehmotného aktiva (např. zaškolení zaměstnanců a reklama spojená s prezentací nového aktiva nejsou součástí pořizovacích nákladů. V případě **bezúplatného pořízení** se nehmotné aktivum ocení reálnou hodnotou (příkladem takového způsobu pořízení je získání dotace, nebo přidělené licence nebo kvóty od státu). Při pořízení nehmotného aktiva vlastní činností, musí podnik velice pečlivě sledovat a správně určit okamžik, kdy aktivum představuje budoucí ekonomické užítky pro podnik. Standard nedovoluje aktivovat náklady vynaložené na vytváření obchodních značek, seznamu zákazníků atd. (ty se stávají pak součástí goodwillu). V oblasti výdajů na výzkum a vývoj může dojít ke vzniku odloženého daňového závazku.

Následné náklady, které vznikají v souvislosti s již rozpoznaným nehmotným aktivem, mohou být označeny jako technické zhodnocení v případě, že zvýší užitek plynoucí z aktiva, jsou **spolehlivě ocenitelné a přiřaditelné k aktivu**. V případě ocenění nehmotného aktiva v historických cenách je nehmotné aktivum po dobu jeho použitelnosti odepisováno a v souladu s IAS 36 je v případě nutnosti snižována hodnota nehmotného aktiva. Pokud podnik ocení nehmotné aktivum reálnou hodnotou je také odepisováno po dobu jeho použitelnosti a pravidelně přeceňováno v závislosti na vývoji tržních cen, tak aby jeho účetní ocenění odpovídalo je stavu na trhu. **Fair value** musí být v případě nehmotných aktiv vždy určena na základě ceny aktivního trhu a model přecenění na fair value není možno použít pro aktivum, které nebylo před tím rozpoznáno a oceněno na bázi pořizovacích nákladů. [3] Dopad přecenění nehmotného aktiva je stejné jako u aktiv hmotných. V souvislosti s odepisováním nehmotných aktiv je důležité zmínit, že standard rozlišuje dva druhy nehmotných aktiv, a to aktiva s **určitelnou dobou použitelnosti** a aktiva, u nichž nelze dobu použitelnosti určit. Dobu použitelnosti podnik určit na základě kvalifikovaného odhadu

a musí brát v úvahu faktory jako očekávané využití aktiva v podniku, očekávané chování konkurence, stabilitu odvětví, možnost právního omezení využití aktiva apod. Aktiva, u nichž **není podnik schopen stanovit dobu použitelnosti**, se neodepisují. Každoročně je ovšem nutné testovat podmínky, zda nedošlo ke změně v určení doby použitelnosti.

Při zveřejňování informací o nehmotných aktivech v účetní závěrce standard požaduje, aby podnik odděleně informoval o jednotlivých specifických skupinách nehmotných aktiv (licence, software, patenty). U aktiv, u nichž není možné stanovit dobu použitelnosti, musí podnik zdůvodnit své rozhodnutí a uvést jejich účetní hodnotu.

Pokud dojde k prodeji aktiva, výsledek či ztráta z prodeje jsou vykazovány kompenzovaně ve výsledovce a aktivum je odúčtováno. V případě, že podnik přestane aktivum používat, dojde k jeho vyřazení a jeho účetní zůstatková hodnota se zaúčtuje do nákladů.

4. IMPLEMENTACE IAS/IFRS V AKCIOVÉ SPOLEČNOSTI

Předmětem kapitoly je implementace účetních pravidel dle IAS/IFRS, tak aby na jejich základech mohlo dojít k přípravám souvisejícím s řádnou účetní závěrkou společnosti. Pro praktickou aplikaci mezinárodních standardů finančního výkaznictví při přípravě účetní závěrky pro potřeby práce byla vybrána akciová společnost INTERHOTEL MOSKVA. Tato společnost dle české legislativy sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu.

4.1. Profil společnosti

Hotel Moskva byl postaven v roce 1932 za éry Baťova rozvoje. V roce 1990 vznikl v rámci privatizace podniku Čedok samostatný státní podnik Interhotel Moskva Zlín, který zahrnoval hotely Moskva a Družba ve Zlíně a hotel Alexandria v Luhačovicích u Zlína. Společnost INTERHOTEL MOSKVA, a. s. vznikla rozhodnutím vlády ke dni 1. 5. 1992.

Popis účetní jednotky:

Název: Interhotel Moskva a.s.

Sídlo: nám. Práce 2512, 762 70 Zlín

Právní forma: akciová společnost

IČ: 46347623

Účetní jednotka se zabývá zejména pronájmem nemovitostí, nebytových prostor, strojů a zařízení, poskytováním ubytovacích služeb, provozováním směnárny, hostinské činnosti a činnosti ekonomických a organizačních poradců.

Na základním kapitálu se v současné době podílí dvě právnické osoby a to větším než 20% podílem. Společnost Moskva Invest, s.r.o. drží ve společnosti Interhotel Moskva, a.s. 56 % podíl a společnost SVUKRO téměř 23 % podíl. Základní kapitál činí 113 192 000 Kč, ten je tvořen akciemi o jmenovité hodnotě 1 000 Kč. Základní kapitál byl splacen v plné výši.

Za společnost vystupuje pětičlenný statutární orgán a tříčlenná dozorčí rada. Průměrný přepočtený počet pracovníků činí 33 osob. Od zahájení své činnosti je forma společnosti akciová a v průběhu let nedošlo k její přeměně na jinou právní formu podnikání. Akcie této společnosti jsou drženy v úzkém okruhu, a s akciemi společnosti se neobchoduje na burze cenných papírů. Vlastní kapitál společnosti je tvořen minimálním základním kapitál, který činí 113 192 000 Kč, kapitálovým fondem ve výši 870 000 Kč, rezervním fondem ve

výši 11 407 000, statutárními a ostatními fondy činících 21 000 Kč a výsledku hospodaření jak z minulých let i za běžné účetní období.

Za kalendářní rok 2011 vykázala společnost celkové výnosy ve výši 38 690 000 Kč. Podle členění hlavních činností podniku činily tržby z prodeje služeb (pronájem) 37 000 000 Kč, tržby z prodeje dlouhodobého majetku 714 000 Kč, ostatní provozní výnosy 220 000 Kč, výnosové úroky 247 000 Kč a ostatní finanční výnosy 29 000 Kč. Po odečtení nákladů, které činili za kalendářní rok 2011 celkem 35 804 000 Kč, vykázala společnost výsledek hospodaření za běžné období ve výši 2 886 000 Kč. I přes skutečnost, že se celosvětová ekonomická nachází v recesi společnost oproti loňskému roku, kdy vykázala ztrátu ve výši 20 067 000 Kč, dokázala v letošním roku vytvořit zisk. Oproti roku minulému došlo k růstu tržeb z prodeje služeb, respektive pronájmu.

V roce 2011 společnost nenakupovala žádné zásoby, ani žádné zásoby nevytvořila ve vlastní režii. V tomto roce stejně tak společnost nenakoupila žádné cenné papíry ani majetkové účasti. Interhotel Moskva nevlastní žádná zvířata. V průběhu účetního období kalendářního roku 2011 nepoužila pro ocenění majetku reprodukční pořizovací cenu a neměla žádné vedlejší pořizovací náklady.

Společnost se při vedení účetnictví řídí zákony platnými v České republice. Pro určité vybrané oblasti účetnictví sestavila společnost vnitropodnikové předpisy, jejich účelem je lépe monitorovat a aplikovat obecné účetní zásady pro účtování konkrétních druhů majetku a závazků, nákladů a výnosů. V těchto předpisech je zakotven konkrétní postup pro účtování. Mezi nejdůležitější vnitropodnikové směrnice patří účtový rozvrh, předpis o účetnictví ke kontrole účetních záznamů, evidence a účtování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, evidence pohledávek, evidence závazků, účtování časového rozlišení, evidence a účtování rezerv, účtování opravných položek a účtování kurzových rozdílů.

4.2. IFRS 1 - První přijetí mezinárodních standardů finančního výkaznictví

První roční účetní závěrka, ve které společnost převzala IFRS na základě výslovného a bezvýhradného prohlášení o souladu s IFRS bude pro potřeby mé práce sestavena za rok 2011. K datu přechodu na IFRS sestaví a bude prezentovat společnost Moskva výkaz o finanční pozici podle IFRS. Pro sestavení počátečního výkazu o finanční pozici použije účetní Moskva stejná účetní pravidla jako pro všechna období zveřejňovaná v první účetní

závěrce podle IFRS. Stejně tak bude nezbytné, aby účetní jednotka vysvětlila jak přechod na IAS/IFRS ovlivnil její vykázanou finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky.

Je nezbytné, aby první účetní závěrka obsahovala minimálně dvě účetní období. V tomto případě, že účetní jednotka Interhotel Moskva přechází na IFRS k 31. 12. 2011, musí její účetní závěrka obsahovat výkazy za kalendářní rok 2011 a 2010. Zahajovací rozvaha bude sestavena k 1. 1. 2010.

Veškeré úpravy, které ve své zahajovací rozvaze (výkazu o finanční pozici) společnost provede (např. některé položky nesplňují definici aktiv a pasiv a z toho důvodu musí být vyřazeny z evidence) společnost zaúčtuje proti nerozdělenému zisku popřípadě ztrátě minulých let. V případě, že společnost se rozhodne podle IFRS nadále používat aktivum, závazek nebo vlastní kapitál, dle pravidel, podle kterých ho dosud používal, ovšem pod jiným názvem nebo v jiné části rozvahy, bude nezbytné takovýto majetek překlasifikovat.

Při úpravách prováděných při přechodu z účetnictví vedeného dle české legislativy na IFRS se nezbytné zařadit do evidence aktiva a závazky, jejichž uznání požaduje právě IFRS. Dále pak např. rezervu na vyřazení určitého aktiva (majetku) z provozu, kterou by společnost Moskva tvořila (tyto dvě změny jsou uvedeny pouze jako názorný příklad). Dále bude nezbytné vyřadit z rozvahy aktiva, které IFRS nepovolují. Sem by společnost zařadila reklamu a propagaci, školení zaměstnanců, pohledávky na náhradu škod, které nejsou jisté, technické zhodnocení, nesplňující definici IFRS, a aktiva nesplňující definici

Veškerým změnám výše uvedeným musí předcházet úprava vnitropodnikových směrnic společnosti Interhotel Moskva, do těch budou zakomponovány požadavky na postupy a účetní metody, které vyžaduje a definuje IAS/IFRS. V první řadě společnost Moskva vykáže měnu, v níž povede účetnictví. Tou je koruna česká. V této měně bude společnost také sestavovat veškeré účetní výkazy. Bude nezbytné, aby společnost provedla evidenci stávajícího dlouhodobého hmotného majetku, a prověřila, jakým způsobem se účetně tento majetek odepisuje. Totéž bude muset provést u dlouhodobého nehmotného majetku. V dalších krocích bude muset společnost vyhodnotit dopad změny metody odepisování (společnost Moskva se rozhodla změnit metodu odepisování ze současného zrychleného odepisování na lineární metodu odepisování). V tomto směru půjde o změnu účetní politiky, která bude provedena retrospektivně, tzn. ve všech účetních závěrkách za dobu existence účetní jednotky, bude nutné upravit odpisový plán. Při vyhodnocování dopadu implementace IAS/IFRS v evidenci pohledávek bude nutné, aby jednotka zvažila analytickou evidenci pohledávek (např. členění podle doby splatnosti, charakteru odběratele, apod.), v ostatních

směrech česká účetní legislativa není v rozporu s IAS/IFRS. V oblasti pasiv bude muset společnost Moskva zejména vyhodnotit, za jakým účelem přijala jednotlivé úvěry a bankovní výpomoci. Toto členění je důležité při uznávání úroků v podobě nákladů při sestavování výsledovky. Závazky společnosti vůči zaměstnancům, státu, závazky z titulu sociálního a zdravotního pojištění nebudou ve své evidenci nijak změněny. Požadavky IAS/IFRS jsou u těchto položek v souladu s českou účetní legislativou. V oblasti rezerv, bude muset společnost Moskva vyhodnotit, zda tvořené rezervy odpovídají požadavků IAS/IFRS. Vzhledem k faktu, že společnost Moskva tvoří rezervy na opravy DHM bude nutné, aby účetní jednotka tuto rezervy vyloučila ze všech účetních období, ve kterých byla tvořena. Při implementaci IAS/IFRS v oblasti nákladů a výnosů nedojde k žádným změnám. Členění jaké uplatňuje společnost Moskva je v souladu s požadavky IAS/IFRS, jsou stanovena jasná pravidla pro vykázání tržeb a nedochází tak k umělému navyšování nebo snižování výsledku hospodaření.

Existuje velké množství dalších kroků nutných při implementaci IAS/IFRS, pro potřeby mé práce jsem si vybrala pouze kroky související s implementací IAS/IFRS u dlouhodobého hmotného, nehmotného majetku a rezerv. Právě dlouhodobý majetek zastupuje nejvýznamnější položky aktiv zachycených v rozvaze. A podstatnou změnou při přípravě účetní závěrky bude také odlišné zachycení rezervy. Změny plynoucí z použití IAS/IFRS se projeví v nákladech, které účetní jednotka zachycuje ve výkazu o úplném výsledku hospodaření. Odlišná suma nákladů ovlivní výsledek hospodaření, který se v účetnictví projeví v rozvaze a ve výkazu o úplném výsledku hospodaření. V komentáři zachytí společnost Moskva podrobnější informace týkající se dlouhodobého majetku, stejně tak jako použitých metod odepisování a účetních politik.

4.3. Příprava účetní závěrky dle IAS/IFRS

Při přípravě účetní závěrky bude společnost vycházet zejména ze standardu IAS 1 – Prezentace účetní závěrky. Vrcholnými výstupovými výkazy jsou:

- Výkaz o finanční situaci (rozvaha),
- Výkaz o úplném výsledku hospodaření,
- Výkaz změn vlastního kapitálu,
- Komentář.

Výkaz peněžních toků bude také součástí výkazů sestavovaných v rámci účetní závěrky. Při sestavování tohoto výkazu se společnost bude řídit standardem IAS 7 – Výkaz peněžních toků.

Před samotným sestavováním účetních výkazů, bude důležité správně stanovit a zveřejnit změny, ke kterým dojde u jednotlivých položek, který byly zmíněny v předešlé kapitole, neboť po finanční stránce hrají velkou roli svojí významností ve výkazech a správný postup implementace musí předcházet zachycení těchto položek ve výkazu o finanční pozici, výkazu o úplném výsledku hospodaření, výkazu o změnách vlastního kapitálu, výkazu peněžních toků či v komentáři. Při sestavování výkazů, si společnost Moskva ponechá některé základní členění majetku ve svých výkazech, nutno také podotknout, že v určitých případech dojde k jejich rozšíření. Tyto informace budou podrobněji rozebrány v dalších kapitolách v závislosti na druhu majetku a na výkazu, ve kterém budou zachyceny.

Při přípravě sestavení rozvahy podle IAS/IFRS je důležitý podrobnější rozbor dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv společnosti. Zachycení, ocenění a následné odpisy uplatňované u DHM a DNM jsou nákladem společnosti a tedy budou ovlivňovat i výkaz o úplném výsledku hospodaření.

Dle české účetní legislativy společnost Moskva vytváří rezervu na opravy dlouhodobého hmotného majetku, při přípravě sestavení účetní závěrky dle IAS/IFRS je důležité se také podrobněji zabývat touto rezervou, protože dle IAS/IFRS se tato rezerva vůbec neprojeví v rozvaze a také její tvorba nesmí být zahrnutá do nákladů. Tím pádem se v porovnání s VZZ sestaveným dle ČÚL nemůže tato rezerva projevit v úplném výsledku hospodaření sestaveném podle IAS/IFRS.

Při přípravě účetní závěrky sestavované dle IAS/IFRS bude hrát také důležitou roli standard IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. V komentáři zveřejní společnost Moskva používaná účetní pravidla, podstatu změny v účetních pravidlech a název standardu, dle kterého postupuje. Bude nezbytné zde zmínit retrospektivní změnu v účetních pravidlech vzniklou z důvodu změny způsobu odepisování DHM. Dojde tak k přepracování všech výkazů společnosti Moskva, jako by nový způsob metody odepisování používala od počátku. V případě, že společnost Moskva bude měnit odhad doby životnosti DHM, bude tato změna zahrnuta až ve výkazu za rok 2011, tedy za rok, ze který připravuje účetní závěrku dle IAS/IFRS. V komentáři společnost vysvětlí podrobně důvod, kvůli kterému došlo ke změně odhadu a zveřejní částku změny v účetním odhadu.

Pokud při přípravě účetní závěrky zaměstnanec zodpovědný za účetnictví zjistí chybu pramenící z matematických chyb, z přehlednutí nebo použití špatné skutečnosti, je nutné tuto chybu opravit retrospektivně ve všech výkazech, jako by k chybě nikdy nedošlo.

Při porovnání IAS/IFRS s ČÚL je patrný rozdíl plynoucí z toho, že veškeré změny účetních metody a oprav společnost Moskva vykazovala jako mimořádné položky, protože ČÚL neumožňuje retrospektivní opravu chyb. IAS/IFRS mimořádné položky neuznává a jak bylo již výše zmíněno, veškeré změny odhadů a chyb se vykazují v obdobích, ke kterým se vztahují a dochází tedy k přepracování údajů tak jako by k chybám nedošlo.

Praktický příklad:

Jako praktickou aplikaci změny účetního pravidla plynoucího z použití standardu IAS 1 uvádím zpětnou úpravu ve výkazu o úplném výsledku hospodaření společnosti Moskva zpětně za všechna vykazovaná období u položky mimořádné náklady a výnosy. V roce 2011 položka mimořádných nákladů činila ve VZZ (výkaz sestavený na základě ČÚL) 105 000 Kč, při změně účetních politik bude důsledkem to, že ve VÚVH nebude tato položka vůbec zachycena a stane se součástí ostatního úplného výsledku hospodaření.

Praktický příklad:

Při přípravě účetní závěrky společnosti Moskva pracovník zodpovědný za vedení účetnictví zjistil, že v roce 2010 opomněl zaúčtovat odpis klimatizačního zařízení ve vstupní hale. Odpis za rok 2010 činil 5 000 Kč a tento odpis nebyl promítnut do VÚVH.

Tabulka 4.1 – VÚVH před zjištěním chyby
(v Kč)

Položka	2010	2011
Tržby	120 000	100 000
Náklady	70 000	60 000
Zisk před zdaněním	50 000	40 000
Daň 20 %	10 000	8 000
Čistý zisk	40 000	32 000

Zdroj: vlastní zpracování

Po zjištění, že pracovník opomněl zaúčtovat odpis, došlo k opravě, která se do VÚVH promítla následujícím způsobem zachyceným v Tabulka 4.2.

Tabulka 4.2 – VÚVH po opravě chyby
(v Kč)

Položka	2010	2011
Tržby	120 000	100 000
Náklady	70 000	65 000
Zisk před zdaněním	50 000	35 000
Daň 20 %	10 000	7 000
Čistý zisk	40 000	28 000

Zdroj: vlastní zpracování

Ve výkazu nerozděleného zisku se oprava chyby promítla následujícím způsobem zachyceným v Tabulka 4.3.

Tabulka 4.3 - Nerozdělený zisk po opravě chyby
(v Kč)

Položka	2010	2011
PS nerozděleného zisku	42 000	10 000
Oprava chyby	- 5 000	0
PS nerozděl. zisku po opravě	37 000	10 000
Čistý zisk	40 000	28 000
KS nerozděleného zisku	77 000	38 000

Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedená oprava chyby je zpracována v souladu s požadavky standardu IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. Obdobným způsobem bude opravovat společnost Moskva všechny případné zjištěné zásadní chyby zachycené v účetnictví při přípravě účetní závěrky. Je nezbytné zjištěné chyby opravit způsobem jako by nikdy neexistovaly při nejbližší účetní závěrce.

4.3.1. Pozemky, budovy, zařízení

Pozemky, budovy a zařízení, které vlastní společnost Moskva splňují všechny požadavky IFRS pro jejich uznání. Tzn. majetek je vykázán jako aktivum, jeho pořizovací cena je měřitelná, společnosti z něj plyne ekonomický prospěch a je pravděpodobné, že je bude užívat déle než jedno účetní období. Společnost vlastní dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 211 721 000 Kč a tato částka po implementaci IFRS se nijak nezmění. Jediným

důvodem pro zvýšení hodnoty aktiv společnosti by bylo, že by společnost Moskva měla pronajatý majetek formou finančního leasingu, což ovšem nemá. Dlouhodobý hmotný majetek společnost Moskva dle české účetní legislativy odepisuje formou zrychlených odpisů.

Česká účetní legislativa a mezinárodní standardy finančního výkaznictví nestanovují žádnou peněžní hranici pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv, toto rozhodnutí oba systémy nechávají plně v kompetenci účetních jednotek. IFRS nedefinuje povinné rozdělení majetku do tříd a ponechává toto rozdělení v kompetenci účetních jednotek. Při implementaci IFRS se společnost Moskva ponechá rozdělení majetku do tříd, tak jak ho používala dle ČÚL.

4.3.2. Pořízení pozemků, budov a zařízení

Odlišnost systémů je patrná v případě pořízení DHM, mezinárodní standardy říkají, že součástí pořizovací ceny se stanou náklady na uvedení místa do původního stavu, náklady na doplnění nahrazení části položky nebo její opravu, a povinně musí účetní jednotka zahrnout úroky z úvěru na pořízení daného majetku do jeho pořizovací ceny (dle ČÚL se účetní jednotka může rozhodnout, zda se stanou součástí pořizovací ceny nebo o nich bude účtovat jako o nákladech příštích období). Rezervy na případnou demontáž dosud účetní společnost Moskva účtovala do výkazu zisku a ztráty, po implementaci IFRS tuto rezervu bude muset účtovat proti pořizovací ceně majetku.

Praktický příklad:

V roce 2012 se společnost Moskva rozhodla koupit novou montovanou budovu, která bude používána ke skladovým účelům a budou nutné, určité úpravy uvnitř objektu. Nákupní cena činí 4 250 000 Kč, součástí pořizovací ceny se stanou také přímo přiřaditelné náklady, tedy náklady na přípravu místa 30 000 Kč, osobní náklady plynoucí z pořízení budovy 50 000 Kč, náklady na profesní odborníky 10 000 Kč. Odhadované náklady na demontáž 50 000 Kč. Majetek bude zařazen do evidence v hodnotě 4 390 000 Kč. Odhadované náklady na demontáž se zaúčtují jako součást pořizovací ceny a v souladu s IAS 37 také jako vzniklá rezerva na demontáž aktiva. Další náklady, které vznikly v souvislosti s pořízením této budovy se nestanou součástí pořizovací ceny. Mezi takové zařadíme náklady na otevření nového zařízení (5 000 Kč) a náklady na přestěhování (8 000 Kč).

4.3.3. Odepisování budov a zařízení

Při aplikaci IFRS v oblasti odpisů bude společnost Moskva uplatňovat lineární odepisování pro budovy a zařízení. Vzhledem ke skutečnosti, že převážnou část právě DHM tvoří budovy a dále pak zařízení uplatňována v hotelu, lineární způsob odepisování bude

nejlépe odrážet současnou hodnotu budov a zařízení. Tento druh odpisů je matematicky nenáročný, tento způsob odepisování spolehlivě zobrazuje ekonomické skutečnosti stejně jako ostatní metody. Vlivem aplikace IAS/IFRS dojde ke změně všech odpisových plánů, z důvodu změny metody odepisování z původní zrychlené na lineární. Tyto změny se promítnou retrospektivně do všech předcházejících výkazů, jako by tento způsob odepisování společnost používala od počátku.

Dle IAS/IFRS je možné zařízení odepisovat komponentně. Tento způsob odepisování podle mezinárodních standardů spočívá v možnosti odepisovat samostatně různé části zařízení z důvodu jejich odlišné doby použitelnosti.

Praktický příklad

Společnost Moskva vlastní klimatizační zařízení v pořizovací ceně 900 000 Kč. Komponentní způsob odepisování umožní společnosti odděleně odepisovat rozvodové trubice a hlavní skříň. Rozvodové trubice se musí vyměňovat každé dva roky. V Tabulka 4.4 je zachyceno jakým způsobem se projeví na výsledku hospodaření, že zařízení je odepisováno jako celek a výměna trubic se jednorázově zahrne do nákladů. Na výměnu trubic není tvořena rezerva, protože IAS/IFRS to nepovolují.

Tabulka 4.4 – Odepisování zařízení jako celku
(v tis. Kč)

Text	2009	2010	2011
Celkový odpis	150	150	150
Účetní hodnota zařízení	600	450	300
Výměna rozvod. trubic	0	0	150
Vliv na VH	150	150	300

Zdroj: vlastní zpracování

V Tabulka 4.5 je zachycen vliv komponentního odepisování na výsledek hospodaření. Společnost odpisuje odděleně hlavní skříň a rozvodové trubice.

Tabulka 4.5 – Komponentní způsob odepisování zařízení
(v tis. Kč)

Text	2009	2010	2011
Odpis hl. skříně	120	120	120
Odpis trubic	60	60	60
Účetní hodnota celku	560	380	200
Vliv na VH	180	180	180

Zdroj: vlastní zpracování

Z Tabulka 4.5 je jasné patrné, že díky komponentnímu odepisování nedojde k výraznému jednorázovému vlivu na výsledek hospodaření v důsledku výměny trubic a bude tak, poctivě a věrohodně zachycená skutečná hodnota majetku a vykázan úplný výsledek hospodaření.

4.3.4. DHM při přípravě účetní závěrky

Při sestavování finančních výkazů bude muset společnost zvážit nevýhody spojené s podrobnými informacemi. Nedostatek informací obsažených v rozvaze může poškodit jeho uživatele, ovšem poskytnutí příliš podrobných informací může mít opačný účinek. Při rozhodování o obsahu finančních výkazů sestavovaných k účetní závěrce by bylo optimální, kdyby si společnost Moskva najala odborníka, který by jim pomohl sestavit finanční výkazy s optimálním množstvím informací, tak aby nedošlo k znevýhodnění při poskytování informací na straně společnosti ani na straně uživatelů výkazů.

Současná podoba rozvahy společnosti by mohla být rozšířena o rozdělení na budovy, pozemky a zařízení dle jejich účelu a použití. Dle IFRS má společnost Moskva povinnost každoročně ověřit životnost, zbytkovou hodnotu a odpisovou metodu u každé majetkové skupiny a položky. V případě, že dojde k nějaké změně ve výše uvedených oblastech, bude společnost postupovat podle IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních pravidlech a chyby. V případě, že společnost tuto povinnost zanedbá, bude nezbytné tyto změny opravit zpětně.

Důležitou a nedílnou součástí přípravy k účetní závěrce bude zaúčtování odpisů a posouzení zda nedošlo k zvýšení či snížení hodnoty majetku. Právě odlišná výše odpisů oproti české legislativě se při přípravě účetní závěrky projeví v odlišné výši celkového úplného výsledku hospodaření a odlišné výši hodnoty dlouhodobého majetku zachyceného v rozvaze, která má pro uživatele finančních výkazů vysoký význam a právě díky IAS/IFRS dojde k zpřesnění hodnot obsažených v těchto výkazech.

V účetní závěrce je nezbytné aby společnost Moskva zveřejnil:

- způsob zjištění pořizovacích nákladů,
- důvod snížení hodnoty aktiv modelem pořizovací ceny,
- použité odpisové metody, doby použitelnosti nebo odpisové sazby, oprávky a vliv změn v účetních odhadech a samotné odpisy,
- přírůstky a úbytky aktiv,
- případné informace o omezení vlastnických práv.

4.3.5. Nehmotná aktiva

Jediným druhem nehmotného aktiva, který je zachycen podle české účetní legislativy v rozvaze společnosti Moskva je software, a to ve výši 177 000 Kč. Jedná se o používaný účetní ALFA (100 000 Kč) a počítačový software BETA (77 000 Kč). Dle IAS/ IFRS nehmotné aktivum klasifikujeme jako aktivum nehmotné povahy, které je oddělitelné od účetní jednotky, je kontrolované podnikem, představuje příliv budoucích ekonomických užitků a je spolehlivě ocenitelné. Počítačový a účetní software používaný společností tyto kritéria splňuje.

Bude záviset na rozhodnutí společnosti, zda budou chtít seznam zákazníků zařadit jako nehmotný majetek. Při pravidelných událostech (Filmový festival, Barum rally), poskytuje společnost pravidelně stálým zákazníkům ubytovací služby a pronájem místností a objektů. Konkrétně tyto skupiny zákazníků, se poměrně značným způsobem podílí na příjmech hotelu. Jiné hotelové komplexy, pokud by měli přístup k těmto zákazníkům, k vlastnímu obohacení a poskytnutí konkurenčních ubytovacích služeb. Tento seznam zákazníků by se stal nehmotným majetek, neboť z něj plynou budoucí ekonomické užitky (v dalších letech se budou konat navazující ročníky kulturních a sportovních akcí a stálí zákazníci se znovu ubytují a využijí pronájmu prostor od společnosti Moskva), aktivum je výsledkem minulých činností (v průběhu let si společnost Moskva vytvořila dobrý vztah se stálými zákazníky při poskytování ubytovacích služeb a pronájmu, a tito zákazníci se pravidelně vracejí), společnost je schopná zamezit přístupu k těmto informacím třetím stranám (např. tím, že zaměstnanci budou vázáni mlčenlivostí), aktivum je oddělitelné od podniku (pokud by společnost měla zájem, tento seznam by mohla prodat konkurenci, která by z něj v dalších letech mohla významně těžit) a na závěr tento seznam zákazníků je spolehlivě měřitelný (např. na úrovni peněžních příjmů, každoročně plynoucích z poskytování služeb těmto stálým zákazníkům).

V případě, že se společnost Moskva rozhodne pořídit další nehmotný majetek, bude nezbytné, aby zohlednila skutečnost, že IAS/IFRS se od české legislativy odlišují zejména v tom, že mezinárodní standardy nepovažují za nehmotný majetek (ani za součást pořizovacích nákladů nehmotného majetku) náklady ve fázi výzkumu. Dle IFRS by tyto případné výdaje společnost vykazala přímo do nákladů.

Dle české účetní legislativy nemusela společnost každoročně přeceňovat nehmotná aktiva. Mezinárodní standardy toto již považují za nutnost. Z důvodu, že společnost vlastní jen software se rozhodla použít model pořizovací ceny, ten je podstatně matematicky, časově i účetně méně náročný na provedení a u daného typu nehmotného aktiva, bude objektivně odrážet jeho současnou hodnotu.

Účetní a programový software podniku bude odepisován, protože má určitelnou dobu použitelnosti. Po tuto dobu bude software podniku přinášet prospěch, po uplynutí této doby dojde k jejímu zastarání a bude nezbytné software upgradovat nebo zakoupit nový, který bude lépe odpovídat požadavkům technického a technologického pokroku a bude usnadňovat práci zaměstnancům v porovnání se zastaralým softwarem.

V případě, že by společnost zařadila mezi svá nehmotná aktiva seznam zákazníků, tento seznam by se z důvodu, že nelze předvídat okamžik, kdy aktivum přestane společnosti Moskva vytvářet čisté peněžní výnosy, neodepisoval a pouze by byl každoročně testován na snížení hodnoty. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví ovšem výslovně stanovují, že žádný nehmotný majetek nemůže mít neomezenou životnost.

4.3.6. Rezervy

Postupné vytváření rezervy na určitý konkrétní účel v několika účetních obdobích je v přímém rozporu s IAS 37 a i s definicí závazku uvedenou v Koncepčním rámci. V případě společnosti Moskva se jedná o rezervu na opravy dlouhodobého majetku. Uvedenou rezervu nelze dle IAS/IFRS uznat jako závazek a její tvorba není v souladu se standardem IAS 37. České účetní předpisy se bohužel nedostatečně specificky zabývají pravidly pro tvorbu rezerv, jejich formulací a oceňováním. Standard IAS 37 nemůže uznat rezervu na opravy dlouhodobého majetku zejména z toho důvodu, že se jedná o budoucí závazek a ne o důsledek minulých událostí, tak jak definici rezerv definuje standard. Společnost Moskva tvoří rezervu na opravu DHM z toho důvodu, aby mohla majetek i nadále používat a aby byl v použitelném stavu, tato rezerva by se ovšem měla projevit v ceně majetku, která se pak odepisuje. V tomto ohledu IAS/IFRS umožňují komponentní odepisování majetku, kde si společnost určité

aktivum může rozdělit na části – tedy komponenty a tyto komponenty odepisovat podle doby jejich použitelnosti samostatně.

Na účtu rezerv, které uživatel najde v rozvaze, eviduje společnost Moskva rezervu ve výši 8 875 000 Kč. Při implementaci IAS/IFRS bude muset retrospektivně opravit všechny výkazy, tak jako by tuto rezervu nikdy společnost Moskva netvořila. O rezervě lze mluvit jako o formě zadržení zisku, zrušení této rezervy v minulosti se projeví zejména jako navýšení zisku ve Výkazu o úplném výsledku hospodaření a vynulováním účtu rezerv v rozvaze.

4.4. Příprava sestavení Výkazu o finanční pozici společnosti Moskva dle IAS/IFRS

IAS/IFRS nepožadují pro sestavení Výkazu o finanční pozici žádnou konkrétní formu, jen její minimální obsah. Pro zveřejnění položek ve výkazu o finanční pozici respektive rozvaze společnost Moskva používá sloupců brutto, korekce a netto. Rozvaha společnosti Interhotel Moskva sestavená dle ČÚL tento minimální obsah splňuje, aby uživatelé výkazu sestaveného dle IAS/IFRS mohli v rozvaze dohledat přesné a spolehlivé údaje, bude žádoucí, aby společnost podrobněji v rozvaze nebo v komentáři rozvedla některé položky uvedené v rozvaze sestavené dle ČÚL. Mezi takové by patřil zejména:

- software – podrobně rozepsat jednotlivé druhy používaného softwaru,
- stavby – položku by společnost mohla dále rozdělit na stavby dle doby použitelnosti,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí – položku by společnost mohla rozdělit dle rozdělení do odpisových skupin a dále dle účelu jejich použití,
- jiný DHM – položku by měla společnost konkretizovat v komentáři,
- poskytnuté zálohy na DHM – položka by měla být rozdělena podle příjemce záloh, aby bylo jasné patrné, za jakým účelem byla záloha zaplacená,
- pohledávky z obchodních vztahů – měli by být rozděleny podle doby splatnosti,
- závazky z obchodních vztahů – rozdělení dle doby splatnosti
- peníze – rozdělení položky na peněžní hotovost, vklady na požádání, šeky, ceniny a směnky.

Základní klasifikace aktiv a pasiv dle IAS 1 je rozdělení na položky krátkodobé a dlouhodobé, což rozvaha sestavená dle ČÚL splňuje. Standard IAS 1 určuje položky, které musí v nekonsolidované rozvaze položka minimálně zveřejnit, zároveň ale musí společnost Moskva respektovat významnost položek. Položku, která je významná a jejíž neuvedení v rozvaze by mohlo negativně ovlivnit rozhodování uživatelů účetních výkazů, je nezbytně nutné uvést v rozvaze. Vzhledem ke skutečnosti, že majetek, který je pro společnost

významný (podílí se velkou částí na hodnotě aktiv společnosti), je v rozvaze sestavené dle ČÚL obsažen, nedojde k žádným podstatným změnám při zveřejňování majetku z hlediska jeho významnosti. Při sestavování rozvahy bude na rozhodnutí společnosti, zda položky, které by bylo vhodné uvést podrobněji, rozvede přímo v rozvaze nebo až v komentáři k finančním výkazům.

4.5. Příprava sestavení Výkazu o úplném výsledku hospodaření společnosti Moskva dle IAS/IFRS

Mezinárodní standardy neurčují konkrétní formu tomuto výkazu, k dispozici je účelové nebo druhové členění výsledovky. Společnost Moskva není výrobní společností, proto využije druhového členění výkazu. Příprava k sestavení Výkazu o úplném výsledku hospodaření dle IAS/IFRS provede společnost Moskva podobným způsobem, jako připravila rozvahu. Stejně, jako tomu bylo u rozvahy sestavené dle ČÚL, i údaje obsažené ve výkazu zisku a ztrát sestavené dle ČÚL jsou poměrně stručné. Při implementaci IAS/IFRS bude nezbytné některé položky podrobněji rozvést. Zejména se bude jednat o položku tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb. Zde by bylo žádoucí podrobnější rozčlenění dle charakteru poskytované služby – např. krátkodobý ubytování, dlouhodobý ubytování, pronájem nebytových prostor, poskytování stravování apod. Uživatel výkazu tak bude mít daleko podrobnější pohled na to, ze kterých podnikových výkonů plynou největší výnosy a naopak které podnikové činnosti jsou nákladově nejnáročnější. Na základě takovýchto získaných informací bude společnost i uživatelé výkazu schopni spolehlivěji a podrobněji vyhodnotit faktory působící na výši vykázaného úplného výsledku hospodaření.

Společnost Moskva sestaví Výkaz o úplném výsledku hospodaření ve dvou výkazech, který tvoří Výsledovka a Výkaz o ostatním úplném výsledku hospodaření. V rámci ostatního úplného výsledku hospodaření bude nezbytné, aby společnost zachytila změny z případného přecenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. V následující Tabulka 4.6 je zachycen minimální požadovaný obsah Výsledovky sestavované v rámci účetní závěrky.

Tabulka 4.6 – Minimální požadované položky výsledovky

Položka	Běžné období	Minulé období
Tržby z prodeje služeb	x	x
Ostatní výnosy	x	x
Výnosy celkem	x	x
Spotřeba materiálu	x	x

Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení	x	x
Odpisy a amortizace	x	x
Ostatní náklady	x	x
Finanční náklady	x	x
Podíl na zisku přidružených společností	x	x
Zisk před zdaněním	x	x
Daň ze zisku	x	x
ZISK ZA OBDOBÍ	x	x

Zdroj: IAS 1

V následující Tabulka 4.7 je zachycen soubor minimálních požadovaných položek pro Výkaz ostatního úplného výsledku hospodaření sestavovaného v rámci účetní závěrky společnosti.

Tabulka 4.7 - Minimální požadované položky ostatního úplného výsledku

Položka	Běžné období	Minulé období
ZISK ZA OBDOBÍ	x	x
Ostatní úplný výsledek	x	x
Finanční aktiva vhodná k prodeji	x	x
Zajištění peněžních toků	x	x
Zisky z přecenění majetku	x	x
Zisk (ztráta) z plánů penzijních požitků	x	x
Podíl na ostatním úplném VH přidružených společ.	x	x
Daň ze zisku vztahující se k ostatnímu úplnému VH	x	x
Ostatní úplný VH po zdanění	x	x
CELKOVÝ ÚPLNÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	x	x

Zdroj: IAS 1

IAS 1 nepovoluje vykazovat mimořádné náklady a výnosy, z tohoto důvodu bude Výkaz o úplném výsledku hospodaření sestavený podle IAS/IFRS zkrácen o tyto položky. K datu implementace je mimořádný výsledek hospodaření společnosti Moskva 0. V případě, že v budoucích letech dojde ke vzniku mimořádných položek, bude je již společnost vykazovat jako běžné položky.

Forma sestavení VZZ dle české účetní legislativy, tak jak ho společnost Moskva sestavovala doposud, obsahuje všechny minimální požadavky stanovené standardem IAS 1.

Sestavení Výkazu o úplném výsledku hospodaření, tak jak ji společnost Moskva sestavovala před implementací IFRS, bude dostačující pouze s výjimkou rozšíření o některé položky, které jsou zmíněny na začátku této kapitoly.

4.6. Příprava sestavení Výkazu o peněžních tocích společnosti Moskva dle IAS/IFRS

Společnost Moskva dobrovolně sestavuje Výkaz o peněžních tocích, byť jí to česká účetní legislativa povinně neukládá. Pro sestavení výkazu si společnost zvolila nepřímou metodu, kdy čisté peněžní toky upravuje o dopady nepeněžních činností. V tomto případě se jedná

o odpisy, změnu stavu opravných položek a rezerv a vyúčtované výnosové úroky. Forma a obsah výkazu peněžních toků pro Interhotel Moskva má dostatečnou vypovídací schopnost. Za rok 2011 společnost byla schopna produkovat peníze. Výkaz peněžních toků se sestavuje v návaznosti na rozvahu a podílí se na něm provozní, finanční a investiční činnost společnosti. Stav peněžních prostředků a ekvivalentů na konci účetního období činil 12 295 000 Kč, oproti roku 2010 došlo ke zvýšení množství peněžních prostředků, neboť na konci tohoto účetního období činil konečný stav peněžních prostředků a jejich ekvivalentů 9 459 000 Kč. Tento meziroční vzrůst tedy činil 2 836 000 Kč.

Při přípravě výkazu peněžních toků, který bude společnost sestavovat dle IAS/IFRS nedojde k žádným změnám. Výkaz, tak jak ho společnost sestavovala doposud, odpovídá všem požadavkům mezinárodních standardů.

4.7. Příprava sestavení Přehledu o změnách vlastního kapitálu

Stejně jako výkaz peněžních toků, tak Přehled o změnách vlastního kapitálu sestavuje společnost Moskva dobrovolně, aniž by jí to česká účetní legislativa ukládala jako povinnost. Daný výkaz obsahově odpovídá požadavkům mezinárodních standardů, tedy při přípravě přehledu o změnách vlastního kapitálu při implementaci IAS/IFRS nedojde k žádným změnám.

Za rok 2011 došlo pouze k jedné změně ve vlastním kapitálu, a to ke zvýšení zůstatku ztrát účetních období zachycených na účtu 429 a zůstatků na straně MD účtu 431. Toto zvýšení činilo 870 000 Kč. Konečný zůstatek ztrát účetních období tedy vykazuje 21 712 000 Kč. Za rok 2011 společnost vykázala zisk po zdanění 2 886 000 Kč a v roce 2010 naopak právě ztrátu a to ve výši 870 000 Kč. Ostatní položky výkazu budou v nulové výši.

4.8. Příprava sestavení Komentáře k účetní závěrce Interhotelu Moskva, a. s.

Komentář sestavuje společnost Moskva za rok 2011. Mezi nejdůležitější standardy, formulující požadavky na informace zveřejňované v komentáři k účetním výkazům, patří:

- IAS 1 – Prezentace účetní závěrky,
- IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby,
- IAS 10 – Události po rozvahovém dni,
- IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran.

Dle obvyklé posloupnosti informací předkládaných v komentáři, nejprve společnost Moskva uvede Prohlášení o shodě s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, které jasně deklaruje, že její účetní závěrka je sestavena ve shodě s IAS/IFRS. V dalším bodě společnost Moskva informuje o použitých účetních politikách, a k jednotlivým položkám výkazu o finanční pozici, výkazu o úplném výsledku hospodaření, výkazu peněžních toků a výkazu změn ve vlastním kapitálu podává doplňující informace.

Pozemky, budovy, zařízení

Při odepisování dlouhodobého hmotného majetku společnost vychází z doby životnosti určené statutárním orgánem. Majetek je odepisován lineárně. Za DHM se považuje majetek, jehož doba použitelnosti převyšuje 1 rok a má vyšší pořizovací cenu než 40 000 Kč. Za drobný dlouhodobý hmotný majetek se považuje takový, jehož pořizovací cena je vyšší než 10 001 Kč a současně nepřevyší hodnotu 40 000 Kč. Tento druh majetku se odepisuje měsíčně rovnoměrně dle délky použitelnosti, kterou stanoví statutární orgán společnosti. V komentáři uvede společnost i podrobnější strukturu svého majetku. Toto rozdělení je založeno na odlišnosti majetku podle jeho druhu. V komentáři bude nezbytné uvést konkrétně, které položky majetku tvoří jiný DHM. Tyto informace ovšem pro potřeby práce nejsou k dispozici. V Tabulka 4.8 jsou zachyceny hodnoty položek hlavních skupin dlouhodobého majetku, které by bylo vhodné v ještě podrobnějším členění zveřejnit v Komentáři. Podrobnější informace ovšem nejsou pro potřeby mé práce k dispozici.

Tabulka 4.8 - Hlavní skupiny dlouhodobého hmotného majetku
(v tis. Kč)

Skupina majetku	Pořizovací cena		Oprávky		Zůstatková cena		Přírůstky	Úbytky
	Běžné období	Minulé období	Běžné období	Minulé období	Běžné období	Minulé období		
Pozemky	2 729	2 783	0	0	2 729	2 783	0	54
Budovy	150 743	149 456	68 625	65 575	82 118	83 881	0	1 763
SMV	48 486	46 424	42 949	42 191	5 537	4 233	1 304	0
Jiný DHM	1 763	1 763	0	0	1 763	1 763		

Zdroj: vlastní zpracování

Nehmotná aktiva

Za dlouhodobý nehmotný majetek považuje společnost takový, jehož pořizovací cena přesáhla 60 000 Kč. Společnost zde rozliší majetek s určitou a neurčitou dobou použitelnosti. Majetek s konečnou dobou použitelnosti se odepisuje lineární metodou. Doba použitelnosti je stanovena statutárním orgánem společnosti. Majetek s neurčitou dobou použitelnosti se testuje na snížení hodnoty aktiva. Společnost nevlastní žádný drobný dlouhodobý nehmotný majetek. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost vlastní pouze dvě položky dlouhodobého majetku, a to software počítačový a účetní, nebude nutné v komentáři uvádět tabulku. Postačí pouze písemná informace, že účetní software ALFA má pořizovací cenu 100 000 Kč a oprávky ve výši 67 000 Kč. Počítačový software BETA je evidován v pořizovací ceně 77 000 Kč a jeho oprávky činí 34 000 Kč. V případě, že společnost zařadí na základě rozhodnutí statutárního orgánu seznam zákazníků jako položku DNM s nekonečnou dobou použitelnosti, bude zde muset objasnit důvody, vedoucí k tomuto kroku.

Pohledávky

Společnost Moskva oceňuje pohledávky v nominální hodnotě. Společnost nemá žádné pohledávky vůči podnikům ve skupině. V komentáři uvádí pohledávky po lhůtě splatnosti. Následující tabulka uvádí pouze výši pohledávek rozlišenou podle měsíců po lhůtě splatnosti. Zde by bylo patřičné, rozdělit pohledávky po lhůtě splatnosti také podle způsobu jejich vzniku (uživatel výkazu tak bude vědět, které činnosti podniku vedou ke vzniku pohledávek po splatnosti, popřípadě kteří zákazníci, kteří nakupují služby společnosti Moskva a posléze nehradí své splatné závazky). V Tabulka 4.9 je zachycena hodnota pohledávek po lhůtě splatnosti do 6 měsíců a po 6 měsících v členění podle obchodního a ostatního styku.

Tabulka 4.9 – Pohledávky po lhůtě splatnosti
(v tis. Kč)

Počet měsíců	Sledované období		Předchozí období	
	Z obchod. styku	Ostatní	Z obchod. styku	Ostatní
0 – 6	2 578	0	3 465	0
Více než 6	10 308	0	11 346	0

Zdroj: vlastní zpracování

Z Tabulka 4.9 je jasné patrné, že oproti roku 2010 společnost vymohla 887 000 Kč na pohledávkách, jejichž doba po lhůtě splatnosti nepřesáhla 6 měsíců a 1 038 000 Kč u pohledávek, jejichž doba po splatnosti přesáhla 6 měsíců. Pro uživatele komentáře je tedy dobrým znamením, že společnost Moskva dokáže získávat své pohledávky po splatnosti a nedochází tak k jejich meziročnímu vzrůstu a případným problémům s likviditou.

Vlastní kapitál

V roce 2011 společnost Moskva vykázala zisk ve výši 2 886 000 Kč. V roce 2010 ztrátu ve výši 870 000 Kč. Položky vlastního kapitálu a jejich hodnoty jsou uvedeny v tabulce níže. V roce 2011 došlo ke zvýšení vlastního kapitálu společnosti zejména v důsledku vytvoření zisku ve výši 4 631 000 Kč (chápán jako výsledek hospodaření před zdaněním). Základní kapitál společnosti činí 113 192 000 Kč a je tvořen 113 192 kusy akcií v hodnotě 1000 Kč. Zákonný rezervní fond společnosti je splacen v plné výši a to 11 407 000 Kč.

Společnost Moskva by v komentáři měla také uvést seznam významných akcionářů a jejich podíl na řízení společnosti a podrobně uvést, za jakým účelem je tvořen statutární a ostatní fondy ve výši 21 000 Kč. Pro potřeby této práce dané informace o společnosti bohužel nejsou k dispozici.

Obchodní závazky

V komentáři je nezbytné uvést podrobné členění obchodních závazků a to podle dodavatelů. Celková hodnota obchodních závazků za rok 2011 činí 2 273 000 Kč. V roce 2010 dosáhla výše obchodních závazků společnosti 4 081 000 Kč. V Tabulka 4.10 je zachycena podrobná struktura dodavatelů s výší hodnoty závazku v členění za běžné a minulé období.

Tabulka 4.10 - Struktura dodavatelů společnosti Interhotel Moskva
(v tis. Kč)

Dodavatel	Běžné období	Minulé období
ALFA	553	987
BETA	0	73
GAMA	67	112
DELTA	132	98
OMEGA	356	765
ZETA	218	453
EPSILON	109	36
PSÍ	643	1 245
KAPPA	45	78
LAMDA	150	234
Celkem	2 273	4 081

Zdroj: vlastní zpracování

V komentáři také společnost zachycuje závazky po lhůtě splatnosti, ovšem pouze podle lhůty po splatnosti. Z důvodu, že pro účely mé práce nejsou k dispozici údaje o dodavatelích, vůči kterým má společnost závazky po splatnosti, bude uvedena pouze tabulka s rozdělením závazků podle lhůty po splatnosti. Závazky po lhůtě splatnosti v členění na závazky z obchodního styku a ostatní závazky vzniklé za sledované období a předchozí období ve lhůtě splatnosti do 6 měsíců a nad 6 měsíců jsou zachyceny v Tabulka 4.11.

Tabulka 4.11- Závazky po lhůtě splatnosti
(v tis. Kč)

Počet měsíců	Sledované období		Předchozí období	
	Z obchod. styku	Ostatní	Z obchod. styku	Ostatní
0 - 6	1 100	0	2 966	0
Více než 6	7 11	0	500	0

Zdroj: vlastní zpracování

Z obou tabulek výše uvedených je patrné, že společnost meziročně snížila množství svých závazků vůči dodavatelům a stejně tak podstatným způsobem snížila meziročně množství závazků vůči dodavatelům po splatnosti. Na základě těchto údajů, uživatel

komentáře k účetní závěrce dojde ke stanovisku, že se podstatným zlepšila platební schopnost společnosti Moskva.

K financování své obchodní činnosti využívá společnost Moskva dlouhodobého úvěru. Ten na konci roku 2011 činil 2 199 000 Kč. Na konci roku 2010 činil tento úvěr 2 808 000 Kč. Je patrné, že došlo k navýšení dlouhodobého úvěru, v komentáři by měla společnost Moskva uvést důvody k přijetí a zvýšení tohoto dlouhodobého úvěru. Tyto údaje ovšem pro účely práce nejsou známy.

Půjčka vlastníků

Společnost zde uvede krátkodobou půjčku ve výši 450 000 Kč od člena představenstva paní Hany Vyskočilové.

Ostatní závazky

K 31. 12. 2011 eviduje společnost průměrný přepočtený stav zaměstnanců ve výši 33 osob. Závazky vůči zaměstnancům společnosti činí 30 000 Kč, závazky na sociální zabezpečení činí 320 000 Kč. Daňové závazky, kde je zastoupena zúčtovaná DPH a závazky vůči finančnímu úřadu ve výši 93 000 Kč. Krátkodobé přijaté zálohy činí 594 000 Kč, zde by měla společnost uvést tabulku odběratele, od nichž přijala krátkodobé zálohy a v jaké výši. Tyto údaje bohužel pro účely mé práce nejsou známy.

Rozdíly způsobené změnou účetního systému

V této poznámce společnost uvede, k jakým změnám došlo v důsledku implementace IAS/IFRS. Konkretizuje zde rozdíly vzniklé změnou vnitropodnikové směrnice a odpisového plánu.

Zveřejňování spřízněných stran

Společnost Moskva je povinná v komentáři zveřejnit informace o společnosti, jež je schopna kontrolovat, tyto informace jsou zachyceny v Tabulka 4.12.

Tabulka 4.12- Vliv ve společnostech s větším než 20 % podílem

Název společnosti	Sídlo	Podíl v %	Podíl v Kč
Moskva Invest s.r.o.	Náměstí práce 2512, Zlín	56,26	63 681
SVUKRO s.r.o.	Náměstí práce 2512, Zlín	22,73	25 739

Zdroj: vlastní zpracování

Součástí komentáře musí také být prakticky veškeré informace týkající se forem požitků, které přijímají vedoucí pracovníci společností Moskva Incest a SVUKRO od společnosti Moskva. Jedná se zejména o veškeré mzdy, platy, odměny a podíly na zisku, penze a odstupné. Tyto informace ovšem pro potřeby práce nejsou k dispozici.

V případě, že by mezi společnostmi Moskva a spřízněnými společnostmi Moskva Incest a SVUKRO, došlo v průběhu účetního období k uskutečnění transakcí, musí zde společnost Moskva zveřejnit částku těchto transakcí. V případě, že tyto částky nebyly doposud uhrazeny, uvádí zde společnost Moskva jejich výši, a s tím související splátkový kalendář a výši opravných položek k rizikovým pohledávkám. Tyto informace bohužel pro potřeby této práce nejsou k dispozici.

Události po rozvahovém dni

Veškeré skutečnosti, které nastaly po rozvahovém dni a mohly by podstatným způsobem ovlivnit rozhodování uživatele účetních výkazů a zároveň k datu sestavení účetních výkazů tyto skutečnosti neexistovaly, musí společnost Moskva zveřejnit v komentáři. Jedná se o takové události, ke kterým došlo po rozvahovém dni a nejpozději v den schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Zde by například společnost Moskva zveřejnila skutečnost, že došlo k živelné pohromě, která podstatným způsobem poškodila majetek společnosti, anebo že je ohrožen předpoklad dalšího trvání účetní jednotky v důsledku výrazného zhoršení finanční situace podniku.

Pokud by došlo k události po rozvahovém dni, která by měla závažný dopad na částky uvedené v účetní závěrce, je nezbytné, aby společnost Moskva o tuto událost přímo upravila účetní výkazy. Příkladem takovéto situace by bylo rozhodnutí soudního sporu z důvodu nedodržení norem bezpečnosti práce, k datu po rozvahovém dni. Podrobné informace o událostech, který by měli být zveřejněny v komentáři ovšem nejsou pro potřeby práce k dispozici.

Údaje o účetní jednotce:

Firma:	Interhotel Moskva, a. s.
Sídlo:	nám. Práce 2412, 762 70 Zlín
Právní forma:	akciová společnost
Předmět podnikání:	pronájem nemovitostí, nebytových prostor, strojů a zařízení, ubytovací služby, směnárny,

hostinská činnost, činnost ekonomických
a organizačních poradců

Datum vzniku: 1. května 1992

Účetní pravidla:

Účetní období: kalendářní rok
Rozvahový den: 31. 12. příslušného účetního období
Přepočet cizí měny: denním kurzem ČNB
Průměrný přepočtený stav. zam.: 33

Tyto základní informace o účetní jednotce, tedy o společnosti Interhotel Moskva, a. s., zveřejní společnost Moskva v poslední části Komentáře, tak jak je naznačeno výše. V porovnání s přílohou, která je sestavována společností Moskva na základě české účetní legislativy je jasné patrné, že zejména z důvodu retrospektivního zobrazení chyb a dopadů změn metod se účetní výkazy sestavené v rámci účetní závěrky posouvají na vyšší úroveň v důsledku jejich lepší srovnatelnosti v čase. Komentář také poskytuje podrobnější analytické informace, které česká účetní legislativa nevyžaduje. Bohužel tyto informace nebyli pro účely diplomové práce k dispozici. Vykazované informace v komentáři v oblasti zveřejnění spřízněných stran jsou podle požadavků IAS/IFRS daleko podrobnější než podle požadavků kladených českou účetní legislativou. Bohužel ani tyto informace nejsou pro potřeby práce k dispozici.

5. ZÁVĚR

Při přechodu účetní závěrky sestavované dle české účetní legislativy na účetní závěrku sestavenou podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví neboli IAS/IFRS se nejedná pouze o formální přepis údajů z jednoho výkazu do výkazu druhého. Právě naopak společnost může ve všech výkazech sestavených podle IAS/IFRS vykázat naprosto odlišné hodnoty položek a z toho plynoucí odlišný úplný výsledek hospodaření. Vzhledem k tomu, že účetní závěrka sestavená dle české legislativy je silně provázaná s právními předpisy upravujícími daně, může docházet k určité deformaci informací a údajů obsažených ve vrcholových dokumentech, které jsou výstupem účetní závěrky. Toto je v přímém rozporu s IAS/IFRS, které kladou maximální důraz na zásadu věrného a pravdivého zobrazení údajů v účetnictví. V české účetní legislativě existují oblasti, které jsou v souladu s požadavky IAS/IFRS, ovšem stejně také existují oblasti, kde jsou patrné podstatné rozdíly.

Diplomová práce se zaměřila na zachycení kroků souvisejících s přípravou, jež musí společnost Moskva provést v rámci sestavování a prezentování účetní závěrky. Právě tyto kroky v podmínkách konkrétní společnosti hrají vzhledem k významnosti vykazovaných položek důležitou roli. Cílem práce bylo zachycení kroků souvisejících s přípravou účetní závěrky, která je sestavena v souladu s IAS/IFRS. Tento cíl, který byl vytyčen v úvodu, byl splněn. Z důvodu omezení rozsahu práce, jsou rozebrány pouze postupy, které bude muset společnost Moskva provést při přípravě účetní závěrky dle IAS/IFRS. Na základě důsledků vyvozených při implementaci IAS/IFRS při přípravě účetní závěrky pro společnost Moskva vyplývá následující. V případě, že by se společnost Moskva rozhodla dobrovolně implementovat IAS/IFRS, náklady představující náročnost pracovních postupů související s retrospektivními úpravami předchozích výsledků hospodaření by jednoznačně převýšily výnosy, které by v případě společnosti Moskva představovala pouze konkurenční výhoda v podobě sestavení podrobnějších výkazů při účetní závěrce pro její uživatele. Mezi tyto pracovní postupy související s retrospektivními úpravami by patřilo retrospektivní promítnutí změny účetních odpisů dlouhodobého hmotného majetku ve všech výkazech, zejména nárůst hodnot všech úplných výsledků hospodaření z důvodu zaúčtování nižších odpisů, a tím pádem i nižších nákladů a změny v rozvaze při zachycení korekce a netto hodnot dlouhodobého majetku. Retrospektivní promítnutí změny v zachycení rezervy na opravu DHM, a to tak, že rezervu společnost Moskva nikdy netvořila a tím pádem ve všech výkazech retrospektivně

dojde k navýšení úplného výsledku hospodaření, protože do nákladů nemohlo dojít k poměrné tvorbě rezervy a také k zrušení této položky v rozvaze. Náročnost pracovních postupů by také souvisela s nutností zveřejnit daleko více podrobnějších informací ve všech výkazech, a to zejména v komentáři, tak jak to je nastíněno v praktické části diplomové práce. Změny při přípravě účetní závěrky by se tedy dotkly zejména rozvahy, výkazu o úplném výsledku hospodaření a komentáře. Navzdory skutečnosti, že česká účetní legislativa společnosti Moskva neukládá povinnost sestavovat a zveřejňovat Výkaz peněžních toků a Výkaz o změnách vlastního kapitálu, tak společnost Moskva tyto výkazy sestavuje dobrovolně v rámci své účetní závěrky, čímž splňuje požadavek IAS 1.

Tato práce může sloužit společnosti Moskva jako vodítko pro nastavení pracovních postupů v případě, že by se společnost sama rozhodla, anebo byla nucena sestavovat účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] BLECHOVÁ, Beata. *Mezinárodní účetnictví: pro prezenční formu studia*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2011. 87 s. ISBN 978-80-7248-658-8.
- [2] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, Praha. 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [4] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. aktualiz. vyd. Ostrava : Key Publishing, 2011. 162 s. ISBN 978-80-7418-104-7.
- [5] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. 1. vyd. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [6] HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: Kenberg Publishing, 2007. 175 s. ISBN 978-80-903962-1-0.
- [7] JANOUŠKOVÁ, Martina. *Cvičné příklady: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 10. aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2012. 202 s. ISBN 978-80-86716-82-4.
- [8] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- [9] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7263-726-3.

- [10] MACKENZIE, Bruce. *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2011*. 1. Vyd. New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 2011. 1344 s. ISBN 978-0-470-55442-5.
- [11] MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. 352 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
- [12] PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.
- [13] RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2012*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 1096 s. ISBN 978-80-7263-714-0.
- [14] STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 204 s. ISBN 978-80-7357-474-1.
- [15] STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 2. aktualiz. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011. 304 s. ISBN 978-80-7357-692-9.
- [16] ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUSHKOVÁ. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Svaz účetních, 2009. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.

SEZNAM ZKRATEK

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČÚL	Česká účetní legislativy
D	Dal
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
IAS/IFRS	Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IASB	Rada pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IASC	Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)
Kč	koruna česká
MD	Má dát
PC	pořizovací cena
VH	Výsledek hospodaření
VÚVH	Výkaz o úplném výsledku hospodaření

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/200 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́доміі, že Vysoká škola Báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst.. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu o oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnou licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. 4. 2013



Martina Mahdalová